



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

BAND II/16

MARTIN SCHUNK

KOOPERATIONEN ZWISCHEN GEMEINNÜTZIGEN
KÖRPERSCHAFTEN UND DAS
UNMITTELBARKEITSGEBOT NACH § 57 AO



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

**Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen**

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann · Peter Rawert

Karsten Schmidt · Birgit Weitemeyer

Band II/16

Martin Schunk

**Kooperationen zwischen gemeinnützigen
Körperschaften und das
Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO**

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Autor:

Martin Schunk

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2014

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Grindelallee 188, 20144 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-039-9

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, wird gefördert durch

Deutsche Bank 

DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER

 **ZEIT-Stiftung**
Ebelin und Gerd
Bucerius

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintertrimester 2013 an der Helmut-Schmidt-Universität als Dissertation angenommen und mit der Disputation am 18. September 2013 erfolgreich abgeschlossen.

Mein herzlichster Dank gilt Herrn Prof. Dr. Ulrich Hufeld. Er hat mir als Doktorvater stets fachlich und menschlich zur Seite gestanden und den nötigen Freiraum zur geistigen Entfaltung gelassen. Aus seinem Doktorandenkreis danke ich vor allem Frau Ramona Seuffer für ihren unerschütterlichen Optimismus in mein Streben. Ferner danke ich Frau Prof. Dr. Weitemeyer für die Erstellung des Zweitgutachtens und die Möglichkeit zur Veröffentlichung in dieser Schriftenreihe.

Eine große Anerkennung gebührt ferner meinen außeruniversitären Unterstützern. Wichtige Impulse aus der Praxis erhielt ich im Rahmen meiner Tätigkeit bei den gemeinnützigkeitsrechtlich versierten Beratungsfirmen Schomerus & Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und IQ Steuerberatungsgesellschaft mbH. Aus der Reihe der Fachexperten seien insbesondere Herr Ingo Graffe und Herr Prof. Dr. Peter Fischer, Vors. Richter am BFH a.D., als hilfsbereite Weggefährten erwähnt.

Bearbeitungsstand (Gesetzgebung, Literatur, Rechtsprechung, Verfügungen der Finanzverwaltung) ist der 31.01.2013. Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 21.03.2013 (BGBl. I 2013, 556) bleibt ergo außerhalb der Betrachtung. Berührungspunkte zum Unmittelbarkeitsgebot sind darin nicht ersichtlich; die neu eingeführte Regelung in § 58 Nr. 3 AO zur Vermögensausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stellt keine Ausnahme von § 57 AO dar. Dem thematisch relevanten BFH-Urteil vom 06.02.2013 (BStBl. II 2013, 603) zur Gemeinnützigkeit von Laborbetrieben widmet sich ein gesonderter Zeitschriftenbeitrag (DStR 2014, S. 934-938).

Martin Schunk

Hamburg, im Juli 2014

Inhalt

Vorwort

Erster Teil

Einführung

- I. Erläuterung der Themenrelevanz
 - 1. Bedeutung von Kooperationen im Non-Profit-Bereich
 - 2. Das Unmittelbarkeitsgebot – Hemmschuh für Kooperationen?
- II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung
- III. Konkretisierung der Begriffe gemeinnützige Körperschaft und Kooperation
 - 1. Gemeinnützige Körperschaft
 - a. Überblick
 - b. Gemeinnützige Stiftung
 - c. Gemeinnütziger Verein
 - d. Gemeinnützige Kapitalgesellschaft
 - e. Ausländische Kooperationspartner
 - 2. Kooperation
 - a. Allgemeine Definition
 - b. Kooperationsverständnis der Untersuchung

Zweiter Teil

Das Unmittelbarkeitsgebot im gemeinnützigkeitsrechtlichen

Kontext

- I. Historie und Interpretation des Merkmals
 1. Entwicklungsgeschichte der Vorschrift
 2. Interpretation des Unmittelbarkeitsbegriffs
 - a. Rechtsprechung
 - b. Finanzverwaltung
 - c. Schrifttum
 - d. Interpretation der Ansichten
- II. Unmittelbare Zweckverfolgung mittels Hilfspersonen
 1. Regelungsgehalt
 2. Voraussetzung der Vorschrift
 3. Nachweispflichten
- III. Ausnahmen vom Gebot der Unmittelbarkeit laut herrschender Lehre
 1. Die endogene Sondervorschrift für Dachverbände
 2. Privilegierung von Mittelbeschaffungskörperschaften
 3. Steuerlich unschädliche Unterstützungsleistungen
 - a. Partielle Mittelweitergabe
 - b. Personalüberlassung
 - c. Überlassung von Räumen
 4. Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen
- IV. Einordnung des Merkmals im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext
 1. Kurzüberblick zur Struktur des Gemeinnützigkeitsrechts
 2. Verhältnis zu weiteren materiellen Voraussetzungen
 - a. Steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO)
 - b. Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

- c. Selbstlosigkeit (§ 55 AO)
- 3. Abweichendes gemeinnützigkeitsrechtliches Unmittelbarkeitsverständnis
 - a. Verbot der Unterstützung politischer Parteien (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)
 - b. Auffassung der Finanzverwaltung zu § 65 AO
 - c. Wohlfahrtspflege nach § 66 AO
- 4. Positionierung des Merkmals im Gemeinnützigkeitsrecht

Dritter Teil

Kooperationsformen – Untersuchung hinsichtlich der Unmittelbarkeitsprämisse im nationalen Kontext

- I. Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund
 - 1. Einführung und Kooperationsplattformen
 - a. Motive und Relevanz
 - b. Darstellung möglicher Organisationsformen
 - aa. Überblick
 - bb. Der Arbeitskreis als erste organisierte Kommunikationsebene
 - cc. Netzwerk – Hyperonym für interessengerichtetes Zusammenwirken
 - dd. Interessenwahrnehmung in Verbänden
 - 2. Veranstaltungen zum gegenseitigen Wissenstransfer
 - a. Planung und Durchführung durch einzelne Körperschaft
 - b. Koordinator bedient sich Teilnehmerorganisation als Hilfsperson
 - c. Gemeinschaftliche Realisierung und Finanzierung
 - 3. Interessenkanalisierung in Verbundnetzwerken
 - a. Zusammenschluss in Dachverbänden nach § 57 Abs. 2 AO

- b. Kooperationsleistungen der Verbandsmitglieder
 - aa. Mitgliedsbeiträge
 - bb. Weitere Leistungen
 - c. Bildung von Aktionsbündnissen
 - 4. Projekteportale als virtuelle Netzwerke gemeinnützigen Engagements
 - a. Kurzüberblick
 - b. Ausgestaltung als Mittelbeschaffungskörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO
 - c. Internetplattform als Vermittler zwischen Spendern und Projektträgern
 - 5. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge
 - a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung
 - aa. Veranstaltungen zum Wissenstransfer
 - bb. Interessenkanalisierung in Verbundnetzwerken
 - cc. Projekteportale als virtuelle Netzwerke
 - dd. Obstruktionsauswahl
 - b. Verantwortungsübernahme bei gemeinsamer Realisierung von Veranstaltungen
 - c. Dachverbandsregelung
 - aa. Problematik
 - bb. Umgliederung in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke
 - cc. Weitere Lösungsmöglichkeiten
- II. Freie Unterstützungsleistungen
 - 1. Einführung
 - a. Überblick und Relevanz

- b. Abgrenzung zu Abhängigkeiten im Sinne der
Hilfspersonenregelung
 - c. Keine Synonymisierung sog. Fördertätigkeiten
 - d. Rechtsgrundlagen
 - 2. Freie Unterstützungsleistung als Satzungszweck
 - a. Unterstützung ohne Gegenleistung
 - b. Unterstützung mit Gegenleistung
 - 3. Freie Unterstützungsleistung als satzungsgemäße und -ferne
Tätigkeit
 - a. Überblick
 - b. Tätigkeit zur satzungsmäßigen Zweckverwirklichung
 - c. Steuerlich unschädliche Nebentätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis
4 AO
 - aa. Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot?
 - bb. Teilentgeltliche Unterstützungsleistungen
 - 4. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und
Lösungsvorschläge
 - a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung
 - aa. Schematischer Überblick
 - bb. Obstruktionsauswahl
 - b. § 58 Nr. 1 AO – keine Ausnahme vom
Unmittelbarkeitsgebot
 - c. Ausnahmen für Nebentätigkeiten (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO)
betreffen nicht Unmittelbarkeit
- III. Arbeitsteiliges Zusammenwirken ohne rechtliche
Verselbständigung nach außen
- 1. Einführung
 - a. Signifikanz

- b. Rechtliche Struktur der Kooperationsform
 - aa. Überblick
 - bb. Schuldrechtliche Gestaltungsformen
 - cc. Innen-GbR
 - dd. Abgrenzung zwischen Innen-GbR und schuldrechtlichen Beziehungen
 - c. Mögliche Erscheinungsformen einer Innen-GbR
 - aa. Überblick
 - bb. Gelegenheitsgesellschaften
 - cc. Kartelle
 - dd. Strategische Allianzen
2. Arbeitsteilige Projektarbeit im Sinne eines
Hilfspersonenverhältnisses
- a. Mögliche Konstellationen
 - aa. Hilfsmaßnahmen zur erfolgreichen Projekterfüllung
 - bb. Beauftragung mit Projektverwirklichung
 - b. Projekterfüllung dient nur den gemeinnützigen
Satzungszwecken des Auftraggebers
 - aa. BFH-Urteil vom 07.03.2007
 - bb. Gemeinnützigkeitsrechtliche Qualifikation der
Hilfspersonentätigkeit
 - c. Projekterfüllung dient den steuerbegünstigten
Satzungszwecken beider Partner
 - aa. BFH-Urteil vom 07.03.2007
 - bb. BFH-Urteil vom 17.02.2010
 - cc. Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der
Hilfspersonentätigkeit

- d. Projekterfüllung dient nur den Satzungszwecken des Auftragnehmers
- 3. Gleichberechtigte Projekterfüllung
 - a. Einführung
 - b. Gemeinsame Projekterfüllung ohne wechselseitige rechtliche Verpflichtungen
 - c. Das Gemeinschaftsprojekt als Innen-GbR
 - aa. Einführung
 - bb. Interpretation nach § 57 AO
 - cc. Exkurs: Umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung des Kooperationskonstrukts
- 4. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge
 - a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung
 - aa. Arbeitsteilige Projektarbeit im Sinne eines Hilfspersonenverhältnisses
 - bb. Gleichberechtigte Projekterfüllung
 - cc. Obstruktionsauswahl
 - b. Weisungsabhängigkeit vs. Eigenverantwortlichkeit
 - c. Fehlende Mitbestimmung eines Innengesellschafters ohne Außenauftritt
- IV. Kooperationen mit rechtlicher Verselbständigung nach außen
 - 1. Ausprägungsformen und rechtliche Struktur
 - a. Arbeitsteiliges Zusammenwirken an einem Projekt – Bildung von Joint Ventures.
 - aa. Überblick
 - bb. Definition Joint Venture
 - cc. Rechtsformen für Gemeinschaftsprojekte

- dd. Atypische Erscheinungsformen
- b. Outsourcing als Umstrukturierungsoption
 - aa. Überblick
 - bb. Definition Outsourcing
- 2. Gemeinsame Projekterfüllung mittels Außen-GbR
 - a. Unmittelbarkeit der Kooperationspartner gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO?
 - aa. Überblick
 - bb. Das Merkmal der selbständigen Zweckerfüllung
 - cc. Beitragsverantwortlichkeit und Mitbestimmungsfähigkeit
 - b. Die Außen-GbR als Hilfsperson der gemeinnützigen Kooperationspartner?
 - c. Exkurs: Umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung des Kooperationskonstrukts
- 3. Gemeinschaftsprojekt als GmbH
 - a. Vereinbarkeit mit § 57 AO aus Sicht der Gesellschafter
 - aa. Unmittelbare Zweckverwirklichung durch Gesellschaftereinlage?
 - bb. Die GmbH als Hilfsperson ihrer steuerbegünstigten Gesellschafter?
 - cc. Bildung von Holdingstrukturen
 - b. Unmittelbare Zweckverwirklichung der Projekt-GmbH
 - c. Exkurs: Gemeinnützigkeitsrechtliche Sphäreneinordnung der Beteiligung
- 4. Projekterfüllung über Stiftungen und Vereine
 - a. Der Verein als Projektkörperschaft
 - b. Die Stiftung als Projektkörperschaft

5. Outsourcing auf steuerpflichtige und steuerbegünstigte Körperschaften
 - a. Überblick
 - b. Outsourcing auf steuerpflichtige Organisationen und das Unmittelbarkeitsgebot
 - aa. Auslagerung von Dienstleistungen, Funktionen oder Prozessen
 - bb. Ausgliederung von Hilfsfunktionen und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben
 - c. Outsourcing auf steuerbegünstigte Organisationen im Hinblick auf § 57 AO
 - aa. Auslagerung auf steuerbegünstigte Körperschaften
 - bb. Ausgliederung auf steuerbegünstigte Organisationen
6. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge
 - a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung
 - aa. Projekterfüllung mittels Außen-GbR
 - bb. Projekterfüllung mittels GmbH
 - cc. Projekterfüllung mittels Verein
 - dd. Projekterfüllung mittels Stiftung
 - ee. Outsourcing auf steuerpflichtige Organisationen
 - ff. Outsourcing auf steuerbegünstigte Organisationen
 - gg. Obstruktionsauswahl
 - b. Nachweis der Unmittelbarkeit bei Projekterfüllung mittels Außen-GbR
 - c. Gesetzeslücke gemeinnützige Holdingstruktur

Vierter Teil

Ausblick über nationale Grenzen und Konklusion

- I. Grenzüberschreitende Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften
 1. Themeneingrenzung und mögliche Kooperationsformen
 2. Generelle Auslandsöffnung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts?
 - a. Gesetzliche Legitimierung einer ausländischen Zweckverwirklichung
 - b. Exkurs: Europäisches Steuerrecht
 - aa. Überblick
 - bb. Die steuerlichen Vorschriften des AEUV
 - cc. Harmonisierung der direkten Steuern
 3. Steuerbegünstigte Zwecke und erhöhte Nachweispflichten als Stolpersteine?
 - a. Steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO)
 - aa. Überblick
 - bb. Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)
 - cc. Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)
 - dd. Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)
 - b. Erhöhte Nachweispflichten
 4. Das Unmittelbarkeitsgebot und grenzüberschreitende Kooperationen
 - a. Einführung
 - b. Zweckverwirklichung im Ausland und Unmittelbarkeit (inkl. § 58 Nr. 1 bis 4 AO)
 - aa. Selbstverwirklichung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO
 - bb. Hilfspersonenvorschrift
 - cc. Dachverbandsregelung nach § 57 Abs. 2 AO

- dd. § 58 Nr. 1 AO
 - ee. § 58 Nr. 2 AO
 - ff. § 58 Nr. 3 AO
 - gg. § 58 Nr. 4 AO
- c. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund
 - aa. Internationaler Dachverband mit Sitz im Inland und § 57 Abs. 2 AO
 - bb. Projekteportale als virtuelle Netzwerke gemeinnützigen Engagements
 - cc. Internationale Veranstaltungen zum Erfahrungsaustausch
- d. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Freie Unterstützungsleistungen
 - aa. Mittelweitergabe an ausländische Organisationen als Satzungszweck
 - bb. Teilweise Mittelweitergabe an ausländische Organisationen nach § 58 Nr. 2 AO
 - cc. Weitere satzungsferne Unterstützungsleistungen an ausländische Organisationen
- e. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Arbeitsteiliges Zusammenwirken ohne rechtliche Verselbständigung nach außen
 - aa. Verdeckte Obstruktion mittels erhöhter Nachweispflichten bei Hilfspersoneneinsatz
 - bb. Gleichberechtigte Projekterfüllung
 - cc. Das Gemeinschaftsprojekt als Innen-GbR
- f. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Arbeitsteiliges Zusammenwirken mit rechtlicher Verselbständigung nach außen

- aa. Das Gemeinschaftsprojekt als Außen-GbR
- bb. Bildung von Holdingstrukturen mit ausländischen Projektgesellschaften
- cc. Einsatz ausländischer Projektkörperschaften als Hilfspersonen
- dd. Übertragung ideeller Tätigkeitsfelder auf Auslandsgesellschaften

II. Fazit

- 1. Ergebnisse der Untersuchung
 - a. Obstruktion von Kooperationen zwischen Gemeinnützigen durch § 57 AO
 - b. Gesetzliche Lösungsvorschläge zu den ermittelten Obstruktionen
 - aa. Einfügung eines neuen Paragraphen zu Unterstützungsleistungen
 - bb. Regelungsgehalt des Unmittelbarkeitsgebots
 - cc. Steuerlich unschädliche Nebenzwecke
 - c. Restriktionen durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung
 - d. Grenzüberschreitende Kooperationen – Zeichen setzen
- 2. Globale Würdigung des Unmittelbarkeitsgebots
 - a. Überprüfung des Gebots und Konsequenzen bei Verstößen
 - b. Unmittelbarkeit und wirtschaftliche Betätigung
 - c. Das Gebot und die Moderne – ein Widerspruch?
 - d. Mögliche Reformansätze: Umgliederung oder Umbenennung des Gebots?

Abkürzungsverzeichnis

Literaturverzeichnis

Entscheidungsverzeichnis und sonstige Quellen

I. Rechtsprechung

1. Finanzgerichtliche Entscheidungen

- a. RFH
- b. BFH
- c. Finanzgerichte

2. Entscheidungen anderer Gerichte

- a. EuGH
- b. RG
- c. BGH
- d. Oberlandesgerichte
- e. BVerwG
- f. BAG

II. Verwaltungsanweisungen

- 1. BMF
- 2. Finanzministerien der Länder
- 3. Oberfinanzdirektionen inkl. Bayerisches Landesamt für Steuern

III. Sonstige Quellen

- 1. Gesetze
- 2. BT-Drucks
- 3. BR-Drucks
- 4. Weitere Quellen

Erster Teil

Einführung

I. Erläuterung der Themenrelevanz

1. Bedeutung von Kooperationen im Non-Profit-Bereich

„Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften erfreuen sich in den letzten Jahren einer zunehmenden Praxisrelevanz.“ Diese und ähnliche Sätze sind dem einschlägigen Schrifttum zu entnehmen. Die kritische Leserschaft ist augenblicklich alarmiert und meldet – sollte dem kategorischen Urteil kein schlüssiges Faktum folgen – berechtigte Zweifel an. Besteht bei Kooperationen nicht eher die Gefahr, das eigene Profil für eine geringere, weil geteilte, Außenwirkung zu verwischen? Eine fatale Konsequenz für Organisationen, die ihre Einnahmen in hohem Maße durch Spenden generieren. Seit der Veröffentlichung der Kurzstudie „Stiftungskooperationen in Deutschland“ vom Bundesverband Deutscher Stiftungen verfügt die These jedoch über eine zuvor vermisste Inhaltsschwere. Obwohl die Studie lediglich Stiftungen, also nur einen Teilbereich der steuerbegünstigten Körperschaften in Deutschland, implizierte, lässt sie die Zweifler verstummen. Das Faktum lautet: hohe Kooperationsdichte. Im Untersuchungsjahr 2008 besaß über die Hälfte der 835 Teilnehmer mindestens einen Kooperationspartner, wobei die Präferenz bei Stiftungen und anderen gemeinnützigen Körperschaften lag.¹ Den Beweis dafür, dass Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften über den Stiftungsbereich hinaus eine hohe Signifikanz aufweisen, lieferte schließlich das Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung (WZB). Es veröffentlichte im Jahr 2012 die Ergebnisse einer Studie, welche sich mit den Ansprüchen und ökonomischen Herausforderungen von Dritte-Sektor-Organisationen beschäftigte.² Von den 3.111 steuerbegünstigten Vereinen, GmbHs, Stiftungen und Genossenschaften, die sich an der Untersuchung beteiligten, kooperierten 71 Prozent regelmäßig mit anderen gemeinnützigen Organisationen.³

Ausgehend von der Signifikanz der Thematik in der Praxis richtet sich der

Fokus sogleich auf die Motivlage. Grundsätzlich kooperieren gemeinnützige Körperschaften in der Annahme, sie könnten ihre Zwecke nur oder jedenfalls zielführender gemeinsam erreichen. Laut der besagten Studie des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen gingen die Teilnehmer hauptsächlich Kooperationen ein, um eine größere Wirkung (Outcome) und einen höheren Wahrnehmungsgrad zu erzielen sowie finanzielle Unterstützungen zu erhalten.⁴ Es bestätigt sich zunächst die angedeutete Hauptintention für Kooperationen, nämlich zusammen mehr zu bewirken als im Alleingang. Aus dem gemeinsamen Auftreten resultiert ferner eine wachsende Ausstrahlung der Initiative, die gegebenenfalls einen Mobilisierungseffekt für das Projekt bei anderen gemeinnützigen Körperschaften oder privaten Spendern auslösen kann. Das Motiv der finanziellen Unterstützung ist allgegenwärtig, da die Bündelung von monetären Ressourcen i. d. R. einen quantitativ höheren Mitteleinsatz und somit eine umfassendere Zielerreichung ermöglicht. Weitere Beweggründe verweisen, speziell bei neu gegründeten Organisationen, auf die Nutzung von Erfahrungen und Fachkompetenzen sowie Kontakten von routinierten Kooperationspartnern. Darüber hinaus bieten Kooperationen infolge einer detaillierteren Evaluation des Handelns die Möglichkeit, mehr Aspekte zu berücksichtigen, neue Ideen zu entwickeln, Projekte effizienter zu koordinieren und Synergiepotenziale herauszubilden. Abgesehen von den genannten Motiven wird die Entscheidung für den Eingang einer Kooperation auch von äußeren Faktoren stimuliert. So haben die Weltwirtschaftskrise und die Staatsschuldenkrise im Euroraum sicherlich, wenn auch empirisch nicht nachgewiesen, zur Stagnation des inländischen Spendenaufkommens⁵ sowie zu niedrigen Erträgen im Bereich der Vermögensverwaltung in den letzten Jahren beigetragen. Neben etwaigen finanziellen Zwängen wird künftig, vor allem bei Vereinen, welche auf aktive Mitglieder angewiesen sind, vermehrt der demographische Wandel in den Fokus rücken. Viele Vereine werden sich allein aufgrund dessen über kurz oder lang mit dem Thema Kooperationen beschäftigen müssen. Ferner kann die Gewährung von staatlichen Zuschüssen eine überregionale Präsenz⁶ bedingen, welche oftmals nur mittels eines Kooperationsverbunds zu bewerkstelligen ist.

Angesichts der Bedeutung von Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften im Inland und dem permanent präsenten Begriff der

Globalisierung stellt sich zwangsläufig die Frage, welche Relevanz grenzüberschreitenden Kooperationen zuteil wird. Es ist zunächst zu konstatieren, dass ca. 16 Prozent der rechtsfähigen deutschen Stiftungen im Ausland tätig sind.⁷ Vergleichszahlen zu anderen gemeinnützigen Körperschaften (z. B. Vereine, gGmbHs) liegen nicht vor. Eine Zunahme von Auslandsengagements ist zu erwarten, da gemeinnützige Zwecke wie die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit, der Völkerverständigung und des Umweltschutzes eines globalen Lösungsansatzes bedürfen. Auch die Bereiche Erziehung und Berufsbildung, Gesundheit, Jugendhilfe, Kunst und Wissenschaft sowie die Mildtätigkeit (z. B. Katastrophenhilfe) reichen längst über den nationalen Horizont hinaus. Um eine erfolgreiche Zweckverwirklichung im Ausland zu gewährleisten, sind die inländischen Körperschaften stärker als in Deutschland auf Kooperationen mit ausländischen Partnerorganisationen angewiesen. Die Motivlage für grenzüberschreitende Kooperationen zwischen gemeinwohldienlichen Körperschaften ist hingegen aller Voraussicht nach (es liegen keine Studien vor) kongruent zu jener im Inland. Auch hier können äußere Faktoren die Entscheidung für Kooperation beeinflussen. Die Finanzkrise etwa wirkte sich auch negativ auf das Spendenverhalten im EU-Ausland aus. Nach einem Bericht der Charities Aid Foundation sanken die Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen in Großbritannien im Zeitraum der Krise um mehr als 11 Prozent.⁸

2. Das Unmittelbarkeitsgebot – Hemmschuh für Kooperationen?

Für die Bewilligung von Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit referenzieren nahezu alle relevanten Einzelsteuergesetze darauf, dass die privilegierte Körperschaft „ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken“ dient. Das in § 57 AO näher spezifizierte Merkmal der Unmittelbarkeit ist folglich als wesentliche Bedingung für die steuerbegünstigte Qualifikation einer gemeinwohlorientierten Organisation zu charakterisieren. Hinter der Bedeutung des Wortlauts lässt der Gesetzgeber zunächst kein Fragezeichen; eine Körperschaft verfolgt ihre satzungsmäßigen Zwecke unmittelbar, wenn sie jene selbst verwirklicht (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO). Die prima vista unkompliziert anmutende Regelung wandelt sich jedoch bei eingehender Betrachtung zu einer opulenten – mit diversen Zusätzen bzw.

Ausnahmen durchzogenen – Vorschrift. So fingiert der Gesetzgeber auch im Falle der Beauftragung einer sog. „Hilfsperson“ eine unmittelbare Zweckverwirklichung, insoweit deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Eine Sondervorschrift existiert ferner für Spitzenorganisationen, die mehrere steuerbegünstigte Körperschaften unter einem Dach zusammenfassen. Nach Ansicht der herrschenden Lehre zählen darüber hinaus gesondert normierte, steuerlich unschädliche Mittelbeschaffungs- und Unterstützungsleistungen zu den Ausnahmeregelungen vom Gebot.⁹

Die Vorschrift hat in den letzten Jahren infolge der wachsenden Signifikanz von Kooperationen im gemeinnützigen Sektor wieder an Bedeutung gewonnen, nachdem sie in der Literatur lange Zeit recht stiefmütterlich behandelt wurde. Einer detaillierten Betrachtung musste das Merkmal zuletzt im Jahre 1967 durch Detlev Fricke¹⁰ standhalten. Wie lange dies schon zurückliegt, verdeutlicht allein die Tatsache, dass die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften der §§ 17 bis 19 StAnpG und der Gemeinnützigkeitsverordnung erst 1977 im Zuge der Neuordnung der Reichsabgabenordnung auf die §§ 51 bis 68 AO übertragen wurden. Eine Gesamtbetrachtung der Vorschrift vor dem Hintergrund der Aktualität von Kooperationsbildungen scheint daher mehr denn je geboten.

Hinsichtlich der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung von Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften prädominiert regelmäßig die Prüfung des Unmittelbarkeitsgebots. Diese Tatsache lässt sich generell auf den Dualismus zwischen eigener und kooperativer Zweckerfüllung zurückführen. Während § 57 AO die Selbstverwirklichung der Satzungszwecke fordert, rekurrieren Kooperationen naturgemäß auf Elemente wie Arbeitsteilung und Mitwirkung. Die Prämisse der Unmittelbarkeit stellt insofern generell eine vom Gesetzgeber geschaffene Einschränkung der Zusammenarbeit zwischen gemeinnützigen Körperschaften dar. Inwiefern einzelne Kooperationsleistungen durch das Gebot realiter erschwert werden, beurteilt sich anhand der einschlägigen Norm sowie der Ausnahmeregelungen bzw. bei unpräziser Gesetzeslage nach den Auffassungen von Rechtsprechung und Finanzverwaltung. Bei der Einzelbeurteilung stellt der unsystematische und teilweise unvollständige Norminhalt eine der Hauptprobleme dar. „Moderne“ Kooperationsformen wie Holdingstrukturen werden aufgrund

fehlender zeitgemäßer Normanpassungen gar nicht thematisiert. Endogene (§ 57 Abs. 2 AO) und n. h. L. exogene (§ 58 Nr. 1 bis 4 AO) Ausnahmenvorschriften, welche sich auf Interessenkanalisierungen im Verbund sowie freiwillige Unterstützungsleistungen beziehen, sind hingegen schwerlich mit dem Sinngehalt des Un-mittelbarkeitsgebots vereinbar und sorgen somit für Rechtsunsicherheiten. Erschwerend wirkt sich darüber hinaus die zum Teil unstete Interpretation der Vorschrift durch Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur aus. Insbesondere die „Hilfspersonenregelung“ nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO, welche einen integralen Bestandteil des Gebots bildet, wird sehr differenziert betrachtet. Ergo bilden Kooperationsleistungen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und das gemeinnützigkeitsrechtliche Unmittelbarkeitsgebot ein „verworrenes“ Netz, welches es in der vorliegenden Arbeit zu entstricken gilt. Diesen Wunsch hegen im Übrigen auch führende Fachexperten des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. So weist Rainer Hüttemann im Vorwort des zweiten Hefts 2012 der Zeitschrift für das Recht der Non-Profit-Organisationen auf den Reformbedarf des Unmittelbarkeitsgebots hin, „damit sinnvolle Kooperationen zwischen mehreren Einrichtungen und moderne Organisationsstrukturen nicht länger durch steuerliche Vorgaben erschwert werden.“¹¹

Der 1. Senat des Bundesfinanzhofs entschied am 17.02.2010¹² über einen Sachverhalt, der einen engen Bezug zur Thematik aufweist und deren Praxisrelevanz unterstreicht. Zu beurteilen war ein arbeitsteiliges Kooperationsverhältnis zwischen mehreren steuerbegünstigten Körperschaften. Bei der Klägerin handelte es sich um eine gemeinnützige GmbH, deren Stammkapital von zwei ebenfalls als gemeinnützig anerkannten Stiftungen gehalten wurde. Die steuerbefreiten Körperschaften betätigten sich satzungsgemäß in der heilpädagogischen Betreuung von entwicklungsgestörten und behinderten Menschen. In dem relevanten Zeitraum erbrachte die GmbH im Auftrag ihrer beiden Gesellschafter Leistungen im Bereich des Arbeitstrainings sowie Betreuungsleistungen gegen Entgelt. Fraglich war, ob die Klägerin mit ihrer Tätigkeit als Hilfsperson der Gesellschafter auch selbst dem Unmittelbarkeitsgebot entsprach. Im Ergebnis ergänzte der 1. Senat seine – in der Literatur viel diskutierte und kritisierte – frühere

Rechtsauffassung, nach der das Agieren als Hilfsperson allein keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit rechtfertigt.¹³ Nach Ansicht der BFH-Richter handelte die Klägerin unmittelbar i. S. d. § 57 AO, da sie gerade nicht nur eine Hilfstätigkeit für andere erbracht, sondern gleichzeitig die eigenen steuerbegünstigten Satzungsziele verfolgt habe.¹⁴ Anfang 2012 nahm die Finanzverwaltung jene Rechtsauffassung in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung auf.¹⁵ Ein Teilabschnitt der Untersuchung wird sich mit dieser Thematik beschäftigen und klären, inwiefern sich die aktuelle Rechtsprechung zu arbeitsteiligen Kooperationen auf das oben geschilderte Spannungsverhältnis auswirkt.

II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Gegenstand der Abhandlung sind Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und deren Vereinbarkeit mit dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Gebot der Unmittelbarkeit nach § 57 AO. Die Hauptintention der Arbeit besteht darin, das Unmittelbarkeitsgebot unter Zugrundelegung praxisrelevanter Kooperationskonstrukte zwischen steuerbegünstigten Akteuren zu untersuchen, Obstruktionen zu identifizieren und Lösungsvorschläge zu erarbeiten, um jene Einschränkungen zu eliminieren. Gemeinwohlfördernde Kooperationen im gemeinnützigen Sektor sollen künftig nicht mehr durch die Vorschrift beeinträchtigt bzw. gar verhindert werden.

Neben dem Einführungsteil untergliedert sich die Untersuchung zusätzlich in drei Teile. Während sich Ersterer explizit mit dem Unmittelbarkeitsgebot befasst, widmen sich Letztere inländischen und grenzüberschreitenden Kooperationsformen im Non-Profit-Bereich und deren Vereinbarkeit mit dem Gebot.

Zum detaillierten Aufbau: Der Einführungsteil umfasst außer dem bisher Gelesenen die Klärung zweier Begriffe, die für das Verständnis und die Dimension der Thematik unerlässlich sind. Hierzu zählen die Termini „gemeinnützige Körperschaft“, im steuerrechtlichen Sinne, und „Kooperation“, allgemein und im Sinne dieser Arbeit. Die Beschränkung auf steuerbegünstigte Körperschaften erklärt sich zum einen aus der höheren praktischen Relevanz sektorinterner

Kooperationsvereinbarungen¹⁶ und zum anderen aus der dementsprechenden Überschaubarkeit des gemeinnützigen Bereichs als relevanter Gesamtkomplex. Im anschließenden zweiten Teil richtet sich der Fokus auf das Gebot der Unmittelbarkeit (§ 57 AO). Aus den Erläuterungen zur Historie, zum Inhalt und dessen Interpretation sowie zur Einordnung der Regelung im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext formt sich ein Fundament, auf dem die spätere Untersuchung aufbaut. Darüber hinaus werden die Norminhalte der gemeinhin als Ausnahmeregelungen vom Gebot verstandenen §§ 57 Abs. 2 und 58 Nr. 1 bis 4 AO kurz skizziert. Der dritte Teil umfasst schließlich konkrete Kooperationsformen zwischen gemeinnützigen Körperschaften im Inland – aufsteigend nach ihrer Intensität. Jedes Kapitel enthält zunächst eine Definition der jeweiligen Kooperationsform (Relevanz, Abgrenzung zu anderen Kooperationsformen, Organisationsstruktur) im Sinne dieser Arbeit. Im Anschluss daran wird die jeweilige Kooperationsform auf ihre Vereinbarkeit mit dem im zweiten Teil explizierten Gebot der Unmittelbarkeit untersucht. Am Ende des Kapitels erfolgt jeweils eine schematische Darstellung der Ergebnisse. Zu den gefundenen Obstruktionen durch § 57 AO werden letztlich konkrete Lösungsvorschläge erarbeitet, welche künftige Einschränkungen verhindern sollen. Den Blick über den Tellerrand bzw. an dieser Stelle über die Grenzen Deutschlands wagt das erste Kapitel des vierten Teils. Den grundlegenden Aussagen zu den relevanten Kooperationsformen, der generellen Auslands Offenheit des Gemeinnützigkeitsrechts und möglicher Stolpersteine folgt wiederum eine explizite Untersuchung hinsichtlich des Unmittelbarkeitsgebots. Hierbei werden die Regelungsbestandteile (inkl. Ausnahmevorschriften) zunächst auf ihre Anwendbarkeit auf Auslandssachverhalte überprüft. Die gewonnenen Ergebnisse dienen im Folgenden der Obstruktionsanalyse zu den einzelnen Kooperationsformen. Den ermittelten Einschränkungen werden ebenfalls konkrete Lösungsvorschläge gegenübergestellt. Im zweiten Kapitel des vierten Teils werden die gewonnenen Ergebnisse der Arbeit kompakt präsentiert. Bezug nehmend darauf bildet schließlich eine globale Würdigung des Unmittelbarkeitsgebots den Schlusspunkt.

III. Konkretisierung der Begriffe gemeinnützige Körperschaft und Kooperation

1. Gemeinnützige Körperschaft

a. Überblick

Die Legitimation einer Körperschaft, aufgrund einer gemeinnützigen Zweckerfüllung Steuervergünstigungen zu erlangen, bestimmt sich – den einschlägigen Einzelsteuergesetzen zufolge – nach den §§ 51 bis 68 AO. Dementsprechend hat der Gesetzgeber in diesem Abschnitt präzisiert, was unter dem Hyperonym Körperschaft zu verstehen ist. Gemäß § 51 Abs. 1 S. 2 AO schließt der Begriff „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“ ein. Ausgehend von dem Verweis auf das Körperschaftsteuergesetz, kann eine Steuervergünstigung somit lediglich von den Rechtsformen in Anspruch genommen werden, die in der abschließenden Aufzählung des § 1 Abs. 1 KStG genannt werden. Hiervon kommt speziell den folgenden Körperschaften Praxisrelevanz zu:

- Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG);
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) wie rechtsfähige Vereine und Stiftungen;
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG);
- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).

Einzelpersonen und Personengesellschaften sind in obiger Aufzählung nicht enthalten und demzufolge nicht privilegiert. Dies wird vor allem auf die hohe Gefahr einer missbräuchlichen Inanspruchnahme etwaiger Steuervergünstigungen zurückgeführt, da selbstloses Handeln nur bei Körperschaften sichergestellt werden könne.¹⁷ Im Anschluss werden die in der Praxis bedeutsamsten privatrechtlichen Empfänger von Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit näher definiert.

b. Gemeinnützige Stiftung

Das deutsche Stiftungswesen gewinnt progressiv an Relevanz. Diese Tatsache ist nicht zuletzt auf die steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Reformen¹⁸ in diesem Bereich zurückzuführen. Aus dem Stiftungsreport 2012/13 des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen ergibt sich, dass in

Deutschland 19.551 rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts existieren, von denen mehr als die Hälfte in den letzten zehn Jahren gegründet wurde.¹⁹ Das Gros jener Körperschaften verfolgt steuerbegünstigte Zwecke (ca. 96 %).²⁰

Weder im Bürgerlichen Gesetzbuch noch in den Stiftungsgesetzen der Bundesländer²¹ ist der Stiftungsbegriff eindeutig bestimmt. Im allgemeinen Sprachgebrauch versteht man unter einer Stiftung sowohl den Vorgang der Widmung einer Vermögensmasse für einen vom Stifter festgelegten Zweck als auch das aus dem Vorgang entstandene Rechtsinstitut selbst, welches jenen Zweck dauerhaft fördern soll.²² Des Weiteren existiert ein juristischer Stiftungsbegriff, der an den Vorgang anschließt. Demzufolge ist eine Stiftung eine vom Stifter geschaffene Institution, welche die Aufgabe hat, mit Hilfe eines der Stiftung gewidmeten Vermögens den festgelegten Stiftungszweck dauernd zu verfolgen.²³ Zu den konstitutiven Merkmalen einer Stiftung zählen grundsätzlich der Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation.²⁴

Der Gesetzgeber unterscheidet zwischen den bundeseinheitlich geregelten Stiftungen des privaten bzw. bürgerlichen Rechts (§§ 80 bis 88 BGB) und den in § 89 BGB angesprochenen, jedoch nicht einheitlich kodifizierten Stiftungen des öffentlichen Rechts. Auch die Landesstiftungsgesetze regeln primär die Rechtsverhältnisse der privatrechtlichen Stiftung.²⁵ Beide Erscheinungsformen weisen dieselben materiellen Stiftungsmerkmale (Zweck, Vermögen und Organisation) auf.²⁶ Öffentlich-rechtliche Stiftungen sind im Gegensatz zu den privatrechtlichen in die mittelbare Staatsverwaltung integriert und üben hoheitliche Befugnisse aus.²⁷ Als entscheidendes Abgrenzungskriterium gilt nach h. M. jedoch die Art der Entstehung.²⁸ Während privatrechtlichen Stiftungen ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, beruhen öffentlich-rechtliche Stiftungen auf einem staatlichen Hoheitsakt (Gesetz oder Verwaltungsakt).²⁹ Die Differenzierung ist vor allem für die steuerliche Beurteilung signifikant. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG sind Stiftungen des privaten Rechts unbeschränkt steuerpflichtig, wohingegen Stiftungen des öffentlichen Rechts gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG von vornherein nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt

körperschaftsteuerpflichtig sind.

Prinzipiell bedürfen überdies rechtsfähige und nichtrechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts einer weiteren Abgrenzung. Auf nähere Erläuterungen zu den beiden Formen wird allerdings verzichtet, da sich aus steuerlicher Sicht regelmäßig keine Unterschiede ergeben. Sowohl die rechtsfähige als auch die nichtrechtsfähige Stiftung des privaten Rechts ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG).

c. Gemeinnütziger Verein

Der Verein stellt die quantitativ bedeutendste Rechtsform auf dem Gebiet des Gemeinnützigkeitsrechts dar. Dies zeigt beispielsweise eine Vereinsstatistik aus dem Jahr 2011, nach der ein Großteil der bis dahin 580.298 eingetragenen Vereine in Deutschland einen gemeinnützigen Zweck i. S. d. § 52 AO verfolgte.³⁰

Das Grundgesetz garantiert die Vereinsfreiheit; gemäß Art. 9 Abs. 1 GG sichert es allen Deutschen das Recht zu, Vereine und Gesellschaften zu gründen. Bezugnehmend auf die historische Rechtsprechung des Reichsgerichts in Zivilsachen versteht man unter einem Verein bis heute „eine auf Dauer berechnete Verbindung einer größeren Anzahl von Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks, die nach ihrer Satzung körperschaftlich organisiert ist, einen Gesamtnamen führt und auf einen wechselnden Mitgliederbestand angelegt ist“.³¹ Die einschlägigen privatrechtlichen Vorschriften (§§ 21 ff. BGB) präsupponieren jene Begriffsdefinition. Nebstdem enthält das Vereinsgesetz³² eine Erläuterung des Terminus im öffentlich-rechtlichen Sinne. Ein Verein ist entsprechend § 2 Abs. 1 VereinsG – ungeachtet der Rechtsform – jede Vereinigung, „zu der sich eine Mehrheit natürlicher oder juristischer Personen für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck freiwillig zusammengeschlossen und einer organisierten Willensbildung unterworfen hat“. Der öffentlichrechtliche Vereinsbegriff umfasst alle Personenvereinigungen und ist weiter gefasst als der privatrechtliche.³³

Die gesetzlichen Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs differenzieren zwischen nichtwirtschaftlichen Vereinen (§ 21 BGB) und wirtschaftlichen Vereinen (§ 22 BGB). Erstere werden synonym als Idealvereine³⁴ bezeichnet und weisen die höchste Praxisrelevanz unter den

Vereinstypen auf. Im Gegensatz zu einem wirtschaftlichen Verein ist die Zwecksetzung des nichtwirtschaftlichen Vereins „nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet“ (§ 21 BGB). Für die Abgrenzung ist somit entscheidend, was unter einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verstehen ist. Die h. M. folgt in dieser Frage dem von Karsten Schmidt³⁵ begründeten teleologisch-typologischen Ansatz.³⁶ Laut Schmidt sind drei Betätigungsformen des Vereins (Vereinstypen) als wirtschaftlich zu beurteilen. Hierzu gehört zunächst der Volltypus des unternehmerischen Vereins, der an einem äußeren Markt planmäßig und dauerhaft Leistungen gegen Entgelt anbietet.³⁷ Dem zweiten Typus ist ein Verein zuzuordnen, der unternehmerisch an einem inneren Markt tätig ist und seinen Mitgliedern planmäßig und dauerhaft Leistungen gegen Entgelt zur Verfügung stellt.³⁸ Letztlich bezieht sich der dritte Typus auf einen Verein zum Zwecke einer genossenschaftlichen Kooperation, der eine von einem Unternehmen ausgelagerte Teilfunktion wahrnimmt.³⁹ Ein nichtwirtschaftlicher Verein verliert seinen idealen Charakter ausnahmsweise nicht, wenn er eine der genannten Betätigungsformen lediglich als Nebentätigkeit ausführt (Nebenzweckprivileg).⁴⁰ Die zivilrechtliche Abgrenzung zwischen nichtwirtschaftlichen und wirtschaftlichen Vereinen (§§ 21, 22 BGB) berührt die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO nicht. Es ist daher möglich, dass einem als wirtschaftlich klassifizierten Verein (§ 22 BGB) Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit zuteil werden.⁴¹

Hinsichtlich der Unterscheidung zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Vereinen wird – kongruent zu den Ausführungen zur Stiftung – auf nähere Explikationen verzichtet. Beide Rechtsformalternativen besitzen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG die Option, Steuererleichterungen in Anspruch zu nehmen.

d. Gemeinnützige Kapitalgesellschaft

Neben Stiftungen und Vereinen können auch Kapitalgesellschaften unter den Bedingungen der §§ 51 ff. AO Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit beanspruchen. Kapitalgesellschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sind „insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien,

Gesellschaften mit beschränkter Haftung“. Obwohl jene Rechtsformen primär für erwerbswirtschaftliche Unternehmen von Bedeutung sind, eignen sie sich partiell auch als „Rechtskleid“ für gemeinnütziges Engagement.⁴² Die tatsächliche Praxisrelevanz limitiert sich hierbei jedoch auf die anschließend näher zu charakterisierende gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (gGmbH⁴³).⁴⁴

Gesellschaften mit beschränkter Haftung können gemäß § 1 GmbHG grundsätzlich zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck errichtet werden. Hiervon inbegriffen ist auch die Verfolgung ideeller Zwecke.⁴⁵ Die gemeinnützige GmbH unterliegt den allgemeinen Regelungen des GmbH-Rechts und nimmt keine gesellschaftsrechtliche Sonderstellung ein.⁴⁶ Abweichungen ergeben sich allerdings hinsichtlich der Satzungsgestaltung, da bei der gemeinnützigen GmbH sowohl gesellschaftsrechtliche als auch gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben zu beachten sind. Um die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung nicht zu gefährden, sollte den Finanzbehörden daher bereits im Vorfeld ein Satzungsentwurf zur informellen Prüfung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen (§§ 51 ff. AO) vorgelegt werden.⁴⁷ Eine wesentliche Divergenz zur nicht privilegierten GmbH ist darüber hinaus in Bezug auf die Vermögensrechte der Gesellschafter zu konstatieren. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ist es einer gemeinnützigen GmbH nicht gestattet, ihren Gesellschaftern Gewinnanteile auszuschütten oder sonstige Zuwendungen aus eigenen Mitteln zu gewähren.

Die gemeinnützige GmbH hat sich zu einer bedeutenden Rechtsformalternative gegenüber gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen entwickelt.⁴⁸ Sie weist durch ihre stringente Organisations- und Entscheidungsstruktur, vor allem bei umfangreicher wirtschaftlicher Betätigung, Vorteile gegenüber einem Verein auf.⁴⁹ Im Vergleich zu einer rechtsfähigen Stiftung zeichnet sich die gemeinnützige GmbH durch eine höhere Flexibilität aus.⁵⁰ Während die GmbH für den gesamten Zeitraum ihres Bestehens der Willensbildung ihrer Gesellschafter unterliegt und diese jederzeit Änderungen am Gesellschaftszweck vornehmen können, kann der vom Stifter im Stiftungsgeschäft festgesetzte Stiftungszweck einer rechtsfähigen Stiftung nur unter sehr strengen Voraussetzungen (§ 87 BGB) modifiziert werden. Konträr zur rechtsfähigen Stiftung unterliegt die

gemeinnützige GmbH des Weiteren weder einer staatlichen Genehmigung bei der Errichtung noch einer staatlichen Stiftungsaufsicht.⁵¹

Eine beliebte Rechtsformvariante der GmbH ist die gemeinnützige Stiftung-GmbH, die durch ihre stiftungsähnliche Struktur gekennzeichnet ist.⁵² Die Verwendung des Namensbestandteils „Stiftung“ wird als zulässig erachtet, wenn die stiftungsähnliche Organisation einen auf Dauer angelegten Zweck, eine stiftungsgemäße Organisation und eine ausreichende Vermögensausstattung aufweist.⁵³ Abgesehen von den Vorteilen einer gemeinnützigen GmbH profitiert die Stiftung-GmbH, durch ihr Auftreten als „Stiftung“ nach außen, zusätzlich von einem hohen Ansehen in der Bevölkerung.⁵⁴

e. Ausländische Kooperationspartner

Neben Kooperationen zwischen inländischen steuerbegünstigten Körperschaften umfasst die Untersuchung auch grenzüberschreitende Kooperationen. Auf eine geografische Beschränkung hinsichtlich des Sitzstaates des ausländischen Kooperationspartners (z. B. Mitgliedstaat der Europäischen Union) wird verzichtet. Ursächlich hierfür ist, dass die großen Herausforderungen unserer Zeit wie etwa der Klimawandel oder der rasante Anstieg der Weltbevölkerung nicht an den Grenzen Europas halt machen, sondern eines globalen Lösungsansatzes bedürfen.

Eine ausländische Partnerorganisation im Sinne der Arbeit muss nicht sämtliche Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen, um dem Terminus einer „gemeinnützigen Körperschaft“ zu genügen. Es wird als hinreichend erachtet, wenn sie gemeinnützige oder mildtätige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgt und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entspricht oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt ist. Diese Simplifizierung lehnt sich an die Ausnahmegvorschrift für Mittelbeschaffungskörperschaften (§ 58 Nr. 1 AO) an, welche für ausländische Mittelempfänger ebenso nicht die Erfüllung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen in toto verlangt.

2. Kooperation

a. Allgemeine Definition

Der Terminus findet bevorzugt im politischen und wirtschaftlichen Kontext Anwendung und gilt gemeinhin als Synonym für „Zusammenarbeit“ oder „partnerschaftliches Verhältnis“. Im Schrifttum existiert anstelle eines einheitlichen Begriffsverständnisses eine Vielzahl definitorischer Ansätze. Die anschließenden Erläuterungen konzentrieren sich speziell auf jene zur zwischenbetrieblichen Kooperation, da diese eine Projektion auf das untersuchungsspezifische Kooperationsverständnis (unter 2. b) ermöglichen.

Unter einer zwischenbetrieblichen Kooperation ist eine „auf freiwilliger Basis beruhende, in der Regel vertraglich geregelte Zusammenarbeit von rechtlich und wirtschaftlich selbstständigen Unternehmen“⁵⁵ zu verstehen. Neben dem konstitutiven Element der Freiwilligkeit besteht in der Fachliteratur vor allem hinsichtlich des Merkmals der „rechtlichen und (partiellen) wirtschaftlichen Selbstständigkeit“ Konsens.⁵⁶ Vertragliche Regelungen bezüglich der Zusammenarbeit sind hingegen optional, da auch mündliche, informelle Vereinbarungen einen kooperativen Charakter haben können.⁵⁷ Additional zu den genannten Charakteristika ist auf die zeitliche Dimension hinzuweisen. Eine zwischenbetriebliche Kooperation ist diesbezüglich regelmäßig als langfristig ausgerichtete Zusammenarbeit anzusehen.⁵⁸ Laut Morschett zählen zu den Definitionsmerkmalen darüber hinaus noch die „Koordination des Verhaltens“ und die „Motivation einer besseren Zielerreichung als bei individuellem Vorgehen“.⁵⁹

Hinsichtlich der Interaktionsrichtung der Zusammenarbeit unterscheidet man zwischen horizontalen (Unternehmen derselben Wirtschaftsstufe), vertikalen (Unternehmen verschiedener Wirtschaftsstufen) und konglomeraten (Unternehmen verschiedener Wirtschaftsstufen und -zweige) Kooperationen.⁶⁰ Ein weiteres Differenzierungskriterium zwischenbetrieblicher Kooperationsformen ist beispielsweise der Grad der Intensität. Unternehmenskooperationen können von sehr losen Formen der Zusammenarbeit wie dem Austausch von Informationen und Erfahrungen bis zur Errichtung von Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures) reichen.⁶¹ Weit gefasste Kooperationsdefinitionen, die nicht auf das Merkmal der wirtschaftlichen Selbstständigkeit referenzieren, umfassen auch Konzernstrukturen.⁶² Als weitere Abgrenzungsmerkmale dienen etwa die Anzahl der Partner sowie die räumliche Ausdehnung der Kooperation.

b. Kooperationsverständnis der Untersuchung

Angesichts des breiten Spektrums von Kooperationsdefinitionen erscheint eine Präzisierung des Begriffs im Sinne dieser Arbeit geboten. Als „Grundgerüst“ dienen die obigen Erläuterungen zur zwischenbetrieblichen Kooperation.

Zunächst ist eine Divergenz in Bezug auf die relevanten Kooperationspartner zu konstatieren. Die vorliegende Untersuchung konzentriert sich speziell auf Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften.⁶³ Steuerbegünstigte Organisationen können ebenso wie andere Unternehmen Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben generieren; die Gewinne müssen allerdings der Verwirklichung des satzungsmäßigen Zwecks dienen („um des steuerbegünstigten Zwecks willen“⁶⁴). Die Kooperationspartner intendieren gleichermaßen einen positiven Effekt aus der Zusammenarbeit, wobei generell – anstelle der Realisierung von Synergieeffekten – die bestmögliche Erfüllung des eigenen Satzungszwecks bzw. eines konkreten Projekts im Vordergrund steht.⁶⁵

Zur Adaption der obigen zwischenbetrieblichen Kooperationsmerkmale auf das Verständnis der Abhandlung: Das für jegliche Kooperationsformen als wesentliche Bedingung zu typisierende Element der Freiwilligkeit behält selbstredend auch in der untersuchungsindividuellen Definition Gültigkeit. Ferner ist auch die Ansicht betreffs eines wahlweisen, aber nicht zwingenden Abschlusses von Kooperationsverträgen zu übernehmen. Formlose kooperative Verbindungen sind gerade für den gemeinnützigen Bereich typisch, da die Körperschaften aufgrund des geringeren Wettbewerbs- und Leistungsdrucks weniger Anreize zu einer vertraglichen Absicherung verspüren.⁶⁶

In puncto „rechtliche und wirtschaftliche Selbstständigkeit“ ergeben sich hingegen Abweichungen. Der Kooperationsbegriff im Sinne dieser Arbeit ist weit gefasst und impliziert auch engere Formen der Zusammenarbeit wie Holdingstrukturen und die Gründung von Gemeinschaftsunternehmen. Dementsprechend knüpft die Definition nur an das Merkmal der rechtlichen Selbstständigkeit an. Dieses Verständnis resultiert aus der Zielsetzung der Abhandlung. Es soll eine Pluralität von

Kooperationsformen zwischen gemeinnützigen Körperschaften auf Konformität mit dem Gebot der Unmittelbarkeit untersucht werden, um einen umfassenden Erkenntnisgewinn zu erhalten und entsprechende Lösungsansätze in toto präsentieren zu können. Darüber hinaus sind keine Einschränkungen hinsichtlich des Kooperationszeitraums vorgesehen. In der Praxis sind ausgedehnte zeitliche Dimensionen von wenigen Monaten für ein bestimmtes Projekt bis zu langfristigen, unbefristeten Partnerschaften üblich. Aus den einzelnen Merkmalen konstituiert sich demnach folgende, für die Untersuchung einschlägige Definition:

Als Kooperation ist eine auf freiwilliger Basis beruhende Zusammenarbeit zwischen rechtlich selbständigen Körperschaften, die i. S. d. §§ 51 ff. AO agieren, zu verstehen.

Abweichend zur obigen Definition genügt es bei grenzüberschreitenden Kooperationen, wenn der ausländische Kooperationspartner gemeinnützige oder mildtätige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgt und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entspricht oder nach dem Recht seines Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt ist.⁶⁷

Nach welchem Kriterium ist der globale Kooperationsbegriff nunmehr zu differenzieren? Am sinnvollsten erscheint eine Aufgliederung nach der Kooperationsintensität – unter expliziter Berücksichtigung der einschlägigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften (§§ 57, 58 Nr. 1 bis 4 AO). Eine demgemäße Differenzierung spiegelt am ehesten die reale Kooperationsabfolge wider. Aufsteigend nach dem Grad der Intensität ergeben sich folgende Kooperationsformen:

1. Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund;
2. Freie Unterstützungsleistungen;
3. Arbeitsteiliges Zusammenwirken ohne rechtliche Verselbständigung nach außen;
4. Kooperationen mit rechtlicher Verselbständigung nach außen.

Zweiter Teil

Das Unmittelbarkeitsgebot im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext

I. Historie und Interpretation des Merkmals

1. Entwicklungsgeschichte der Vorschrift

Die historische Entwicklung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzung ist für die Deutung des momentan in § 57 AO normierten Gebots der Unmittelbarkeit unverzichtbar und insofern nachfolgend zu erläutern.

Das Unmittelbarkeitserfordernis trat erstmals länderübergreifend nach dem Ersten Weltkrieg infolge des Übergangs der Steuerkompetenzen auf das Deutsche Reich in Erscheinung. Zunächst referenzierten die einschlägigen Steuerbefreiungsvorschriften der Einzelsteuergesetze⁶⁸ für Detailerläuterungen zu den Bedingungen der Gemeinnützigkeit noch auf teilweise inhomogene, individuelle Durchführungsverordnungen. So bestimmte beispielsweise die „Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes“ vom 17.05.1926, dass nur solche Zwecke gemeinnützig sind, „deren Erfüllung *unmittelbar* die Allgemeinheit fördert.“⁶⁹ Den „Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz“ vom 25.06.1926 konnte hinsichtlich des Merkmals der Unmittelbarkeit Folgendes entnommen werden: „Die ausschließlich gemeinnützigen oder wohltätigen Unternehmen sind nur für die Umsätze von der Steuer befreit, die den gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken, d. h. den Empfängern der gemeinnützigen oder wohltätigen Leistungen, *unmittelbar* zugute kommen.“⁷⁰ Bis zur einheitlichen Regelung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen durch das „Steueranpassungsgesetz“ vom 16.10.1934⁷¹ existierten signifikante Abweichungen in der Rechtsprechung und im Schrifttum hinsichtlich der Interpretation der unterschiedlichen Normen.⁷² Die Richter des Reichsfinanzhofs vertraten in dieser Phase der Heterogenität eine sehr weite Auslegung des Unmittelbarkeitsbegriffs.⁷³

Mittels der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes wurden schließlich – wie bereits angemerkt – die Prämissen für die Gewährung der Steuervergünstigung einheitlich für alle Steuerarten geregelt. Als gemeinnützig waren ex nunc solche Zwecke zu charakterisieren, deren Erfüllung ausschließlich und *unmittelbar* die Allgemeinheit fördert (§ 17 Abs. 1 StAnpG). Die nach wie vor wenig klarstellenden, eher nebulösen Vorschriften erfuhren durch die „Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung)“ vom 16.12.1941⁷⁴ und deren Neufassung vom 24.12.1953⁷⁵ eine Präzisierung. Dem Terminus der Unmittelbarkeit widmete sich § 11 GemVO 1953 wie folgt:

(1) Die Voraussetzungen für steuerliche Vergünstigungen sind nicht erfüllt, wenn die zu begünstigenden Zwecke nur mittelbar verwirklicht werden.

(2) Bei einer Körperschaft ist die Voraussetzung der Unmittelbarkeit erfüllt, wenn sie selbst einen oder mehrere der steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht. Dies kann auch durch Hilfspersonen (natürliche Personen oder Körperschaften) geschehen, wenn nach den Umständen des Falles, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und den Hilfspersonen bestehen, das Wirken der Hilfspersonen wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(3) Eine Körperschaft, in der lediglich steuerbegünstigten Zwecken dienende Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar diesen Zwecken dient, gleichgestellt.

(4) Die Ausnahmegesetze des § 5 Nr. 1, 2 und 4 sind auch bei der Prüfung der Unmittelbarkeit anzuwenden.

Aus der begrifflichen Konkretisierung ging erstmals genauer hervor, was der Gesetzgeber unter „Unmittelbarkeit“ verstand (bzw. partiell bis heute versteht). § 11 Abs. 1 GemVO 1953 implizierte zunächst eine Negativabgrenzung, die aufgrund des unbestimmten Terminus der „Mittelbarkeit“ in der Fachliteratur auf Kritik stieß.⁷⁶ Elementarer, weil für die Erfüllung des Grundsatzes entscheidend, war die anschließende Normierung der Verpflichtung, die gemeinnützigen Zwecke „selbst“ zu verwirklichen (§ 11 Abs. 2 S. 1 GemVO 1953). Mit der sog. Hilfspersonenregelung wurde zugleich in Satz 2 eine Ergänzung des

Gebots der Selbstverwirklichung in die Vorschrift aufgenommen.⁷⁷ Darüber hinaus beinhaltete § 11 Abs. 3 u. 4 GemVO 1953 eine Unmittelbarkeitsfiktion für Dachgesellschaften sowie einen Verweis auf die zulässigen Ausnahmegesetze.

Am 01.01.1977 konnte die zunehmende Intention zur Reformierung der Reichsabgabenordnung mit dem Inkrafttreten der bis zum jetzigen Zeitpunkt geltenden Abgabenordnung in die Tat umgesetzt werden.⁷⁸ Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften der §§ 17 bis 19 StAnpG sowie der Gemeinnützigkeitsverordnung wurden im Zuge der Neuordnung auf die §§ 51 bis 68 AO übertragen und traten gleichzeitig außer Kraft (Art. 96 EGAO 1977⁷⁹). Seither ist das Unmittelbarkeitsgebot in § 57 AO normiert. Im Vergleich zum Reglement der Gemeinnützigkeitsverordnung bezieht sich die Bestimmung exklusiv auf die Definition des Unmittelbarkeitsbegriffs⁸⁰, die „mittelbare“ Zweckverwirklichung wird demzufolge nicht wie in § 11 Abs. 1 GemVO 1953 thematisiert. Ferner verweist § 57 AO nicht explizit auf die einschlägigen Ausnahmegesetze (n. h. L. § 58 Nr. 1 bis 4 AO). De lege lata definiert sich das Merkmal der Unmittelbarkeit demnach folgendermaßen:

(1) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

2. Interpretation des Unmittelbarkeitsbegriffs

a. Rechtsprechung

Angesichts der Tatsache, dass die historischen Wurzeln des Unmittelbarkeitsgebots bis zur Weimarer Republik reichen, datieren auch die ersten Deutungen der Rechtsprechung aus dieser Zeit. Der Reichsfinanzhof verstand den Unmittelbarkeitsbegriff seinerzeit universell.

Er diene beispielsweise als Referenzmerkmal für die Abgrenzung zu nicht begünstigten Körperschaften, die Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben generierten⁸¹, vornehmlich die Interessen ihrer Mitglieder verfolgten⁸², ihre Mittel nicht zeitnah für die Zweckverwirklichung einsetzten⁸³ oder lediglich organschaftlich mit einer gemeinnützigen Organisation verbunden waren⁸⁴. In der Folge näherte sich der Reichsfinanzhof dem 1941 in die Gemeinnützigkeitsverordnung⁸⁵ aufgenommenen Unmittelbarkeitsverständnis an, indem er auf die Selbstverwirklichung der gemeinnützigen Zwecke – auch unter Zuhilfenahme eines Mittelsmanns – rekurrierte.⁸⁶ Abgesehen von diesem zunächst in § 12 GemVO 1941 (anschließend § 11 GemVO 1953) und später in § 57 AO manifestierten Begriffsverständnis verloren die übrigen Interpretationen an Gehalt. Die vormals vom Reichsfinanzhof mangels gesetzlicher Grundlagen auf den Terminus der Unmittelbarkeit zentrierten diversen Sinndeutungen finden sich gegenwärtig etwa in den Normen zur Selbstlosigkeit (§ 55 AO), zur Ausschließlichkeit (§ 56 AO) und zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) wieder. Wer aus diesem Umstand heraus ein eindeutiges, kongruentes Verständnis der Rechtsprechung hinsichtlich der gesetzlichen Bestimmung („Selbstverwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke“) erwartet hat, sieht sich getäuscht. Obwohl die angesprochenen „sinntklärenden“ gemeinnützigkeitsrechtlichen Tatbestandsmerkmale bereits seit 1977 gesetzlich verankert sind, weist der Bundesfinanzhof dem Unmittelbarkeitsbegriff zum Teil bis heute normfremde Bedeutungsinhalte zu.⁸⁷

In puncto Fehlinterpretation der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, insbesondere hinsichtlich des sog. „sachlichen Unmittelbarkeitsverständnisses“⁸⁸, beruft sich das Schrifttum⁸⁹ gemeinhin auf das BFH-Urteil vom 21.08.1974⁹⁰. Zum Sachverhalt: Die Klägerin intendierte mit der Errichtung und dem Betrieb eines Regionalflughafens die Verbesserung der Verkehrsinfrastruktur des Gebietes. Der 1. Senat lehnte die Gemeinnützigkeit mit der Begründung ab, dass die GmbH ihren angestrebten Zweck mit ihrer Tätigkeit selbst nicht „unmittelbar“ erreichen könne, sondern nur im Zusammenwirken mit anderen Einzelpersonen und Institutionen. Sie selbst fördere die Allgemeinheit nur „mittelbar“, da der unmittelbar geförderte Personenkreis zu klein sei. Rainer Hüttemann

beispielsweise hält die Unterscheidung zwischen mittelbarer und unmittelbarer Gemeinnützigkeit für irrelevant, da sich das Kernproblem des Falls vielmehr auf die Frage konzentrierte, ob die Schaffung und der Betrieb eines Flughafens als gemeinnützige oder vorrangig privatwirtschaftliche Betätigung zu qualifizieren ist.⁹¹ Zu wenig Beachtung findet bei dieser Beurteilung allerdings, dass ältere BFH-Urteile – vor Einführung der Abgabenordnung 1977 – von einem weiteren Interpretationsspielraum ausgingen, da § 11 Abs. 1 GemVO 1953 noch auf die negative Abgrenzung zur „mittelbaren Zweckverwirklichung“ referenzierte. Eine Deutung des Unmittelbarkeitsverständnisses im Sinne der heutigen gesetzlichen Bestimmung (§ 57 AO) erscheint demnach auch erst ab 1977 zweckmäßig.

Die Auffassung der Rechtsprechung zum Gebot der Unmittelbarkeit ist – wie oben bereits angedeutet – auch in der neueren Judikatur ab 1977 nicht eindeutig. Obwohl sich der Bundesfinanzhof bzw. die Finanzgerichte der Länder in erster Linie auf das gesetzeskonforme, persönliche Verständnis des Begriffs gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO beziehen, stößt man auch unter den aktuelleren Entscheidungen auf abweichende Sinndeutungen.

Bezüglich der gemeinnützigkeitsrechtlich bestimmten Auslegung des Tatbestandsmerkmals (sog. „persönliche Unmittelbarkeit“⁹²) stellt der Bundesfinanzhof maßgeblich darauf ab, dass die Körperschaft „durch ihr eigenes Tätigwerden die gemeinnützigen Zwecke verfolgt“⁹³. Die Bestrebungen müssen dabei nicht – wie der Terminus „Verwirklichen“ vermuten lässt – zum Ziel führen.⁹⁴ Auch vorbereitende Maßnahmen sind von der Regelung umfasst, sofern diese ernsthaft auf die Erfüllung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sind.⁹⁵ Letztlich erfüllt die gesetzliche Bestimmung des § 57 Abs. 1 AO nur ebenjene Körperschaft, die tatsächlich selbst, d. h. durch ihre Organe bzw. Angestellten oder Hilfspersonen, die Förderung der Allgemeinheit anstrebt.⁹⁶ Von einem solchen Unmittelbarkeitsverständnis ging der Bundesfinanzhof beispielsweise im Fall eines Vereins aus, der nach seiner Satzung pädagogische und wissenschaftliche Bestrebungen auf dem Gebiet der Land- und Forstwirtschaft und des Obst- und Gartenbaus sowie das kulturelle Leben auf dem Lande förderte.⁹⁷ Der Verein verwirklichte seine Zwecke „selbst“, da er – mithilfe seiner Mitglieder – Vorträge,

Seminare und ähnliche Veranstaltungen zu dieser Thematik ausrichtete. Eine Beschränkung auf vermögensverwaltende Tätigkeiten wie die Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe als Muster-, Lehr- und Ausbildungsbetriebe wäre dagegen mit dem Unmittelbarkeitsgebot unvereinbar gewesen. Nach Meinung des Bundesfinanzhofs hätten in dieser Situation allein die Pächter die Ziele des Klägers gefördert.⁹⁸

Als Paradebeispiel für die bis heute unstete Interpretation des Unmittelbarkeitsmerkmals durch die Rechtsprechung ist das sachlich geprägte BFH-Urteil vom 07.03.2007⁹⁹ einzustufen. Die Klägerin (GmbH) entwickelte und pflegte ein Vergütungssystem für allgemeine Krankenhausleistungen auf der Grundlage von Diagnosis Related Groups (DRGs). Sie wurde speziell zur Realisierung dieser gesetzlich geforderten (§ 17b KHG) Maßnahme von ihren Gesellschaftern (Selbstverwaltungspartner) gegründet. Laut Satzungsvertrag förderte die GmbH mit dieser Tätigkeit insbesondere die gemeinnützigen Zwecke des „öffentlichen Gesundheitswesens“ sowie der „Wissenschaft und Forschung“. Der 1. Senat verneinte eine unmittelbare Zweckverfolgung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO, da die Klägerin lediglich für ihre Gesellschafter und die von ihnen zu erbringenden gemeinnützigen Zwecke tätig wurde. Parallelen zum explizierten BFH-Urteil vom 21.08.1974 (Regionalflughafen-GmbH) sind unübersehbar. Im Unterschied zur damaligen Rechtsprechung hat sich jedoch der Interpretationsspielraum im Zuge der Einführung der Abgabenordnung 1977 nochmals verengt, sodass die Entscheidung verwundert. Die GmbH verwirklichte ihre satzungsmäßigen Zwecke nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht selbst, indem sie ein Vergütungssystem für Krankenhausleistungen entwickelte (kein persönlicher Ansatz). Unter „Selbstverwirklichung“ verstand der 1. Senat stattdessen eine direkte Förderung der Allgemeinheit – ohne „Umwege“.¹⁰⁰ Dementsprechend waren nur die Selbstverwaltungspartner als unmittelbar tätig anzusehen. Ob die Klägerin mit ihren eigenen Leistungen einen gemeinnützigen Zweck nach § 52 AO verfolgte, blieb hingegen ungeklärt. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg sekundierte im Übrigen jüngst die diskutable Ansicht des 1. Senats.¹⁰¹ Ähnliche Auffassungen im Sinne einer Tätigkeit-Zweck-Beziehung finden sich auch in anderen Judikaten nach 1977.¹⁰²

b. Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung beurteilt das Unmittelbarkeitsgebot auch nicht durchgehend kongruent. Obgleich die persönliche, gesetzeskonforme Auslegung des Merkmals vorherrscht, lassen sich temporäre Abweichungen im Betrachtungszeitraum¹⁰³ feststellen.

Zunächst ist zu konstatieren, dass sich der Einführungserlass zur Abgabenordnung zu § 57 AO seit seiner Einführung 1977¹⁰⁴ durchgängig auf das in § 57 Abs. 1 S. 1 AO normierte Erfordernis der „Selbstverwirklichung“ beruft. In diesem Sinne entschied die Finanzverwaltung beispielsweise schon 1978 über die Gemeinnützigkeit preisverleihender Stiftungen. Das Finanzministerium Baden-Württemberg sah die Unmittelbarkeitsvoraussetzung auch dann als erfüllt an, „wenn die Körperschaft durch Preisverleihungen einen Anreiz gibt, auf dem Gebiet ihrer gemeinnützigen Satzungszwecke tätig zu werden.“¹⁰⁵ Ungeachtet der Tatsache, dass eine solche Stiftung (zumeist) keine eigenen Forschungsleistungen erbringt, verwirklicht sie ihre Zwecke mit der Vergabe von Preisen „selbst“ und erfüllt damit das Unmittelbarkeitsgebot. Die Klassifizierung der Tätigkeit als Förderung der Wissenschaft und Forschung richtet sich dagegen nach § 52 AO. Entsprechendes gilt im Übrigen auch für die Vergabe von Stipendien und die Unterhaltung von Bibliotheken.¹⁰⁶

Als Beispiel für das bisweilen inhomogene Interpretationsverständnis der Finanzverwaltung dient folgende Taxierung: Beurteilungsrelevant war die steuerliche Gemeinnützigkeit von kommunalen Abfall- und Abwasserbeseitigungsgesellschaften, deren Anteile von Gebietskörperschaften gehalten wurden. Den bis dato steuerlich privilegierten Kapitalgesellschaften wurde kurzzeitig die Gemeinnützigkeit wegen Verstoßes gegen das Unmittelbarkeitsgebot verwehrt.¹⁰⁷ Nach Ansicht der Finanzverwaltung verwirklichten die Entsorgungsgesellschaften ihre Zwecke nicht unmittelbar, da sie lediglich die Aufgaben ihrer Gesellschafter erfüllten und nur zu diesen in Rechtsbeziehung traten.¹⁰⁸ Parallel zur sachlich geprägten Judikatur stieß auch diese Haltung der Steuerverwaltung auf Kritik. Zweifellos verwirklichten die eigens zur Durchführung der Abfall- und Abwasserbeseitigung errichteten Gesellschaften ihre satzungsmäßigen

Zwecke „selbst“. Ungewissheit konnte wiederum nur in Bezug auf die Frage bestehen, ob mit der konkreten Tätigkeit der Umweltschutz bzw. die öffentliche Gesundheit gefördert wurde.

c. Schrifttum

Das Schrifttum bezieht sich in puncto Interpretation des Unmittelbarkeitsbegriffs grundsätzlich auf zwei bedeutungsdivergente Wortschöpfungen. Einerseits thematisiert es das regelmäßig kritisch bewertete „sachliche Unmittelbarkeitsverständnis“, andererseits das gemeinhin anerkannte „persönliche Unmittelbarkeitsverständnis“.

Hinter der bis heute partiell von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung¹⁰⁹ angewandten Beurteilung im Sinne der „sachlichen Unmittelbarkeit“ verbirgt sich der Tenor einer Tätigkeit-Zweck-Beziehung.¹¹⁰ Der angestrebte gemeinnützige Zweck (Förderung der Allgemeinheit auf einem bestimmten Gebiet) soll direkt durch die konkrete Tätigkeit der Körperschaft realisiert werden können. Sinngemäß zeichnet sich eine lediglich mittelbare Zweckverwirklichung demnach dadurch aus, dass die Organisation den gemeinnützigen Zweck durch ihr Handeln nicht final (erfolgreich), d. h. nicht ohne Unterstützung anderer Organisationen, die keine Hilfspersonen nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO darstellen, erfüllen kann. Diese Interpretation des Terminus wird von der h. M. zugunsten des nachfolgend erläuterten „persönlichen Verständnisses“ abgelehnt.¹¹¹

Die Auslegung des Begriffs im Sinne einer „persönlichen Unmittelbarkeit“ orientiert sich an den gesetzlichen Vorgaben des § 57 AO. Eine Körperschaft verfolgt nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO „unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht.“ Im Gegensatz zur sachlichen Prägung ist nicht der erfolgreiche Abschluss der Bestrebungen entscheidend, sondern die „eigene“ Zweckerfüllung.¹¹² Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit können dementsprechend nur jenen Organisationen zugebilligt werden, welche in persona Maßnahmen erfüllen, die auf die Förderung der Allgemeinheit gerichtet sind. Hierzu zählen – wie vom Bundesfinanzhof bestätigt¹¹³ – auch vorbereitende Handlungen, soweit sie auf die Selbstverwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke gerichtet

sind.¹¹⁴ Der persönliche Charakter des Unmittelbarkeitsgebots zeigt sich nicht zuletzt darin, dass die Vorschrift nur das Tätigwerden der Körperschaft mittels ihrer Organe sowie Angestellten (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO) und ihr zurechenbarer Hilfspersonen (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO), ausgenommen der Regelung für Dachgesellschaften (§ 57 Abs. 2 AO), impliziert.¹¹⁵ Ob das „eigene satzungsgemäße Wirken“ der Körperschaft als steuerbegünstigt anzuerkennen ist, richtet sich jedoch nicht nach § 57 AO. Die von der Körperschaft „selbst“ erbrachten satzungsmäßigen Tätigkeiten müssen letztlich einem steuerlich geförderten gemeinwohlorientierten Zweck i. S. d. §§ 52 bis 54 AO dienen.¹¹⁶

d. Interpretation der Ansichten

Der auf den ersten Blick trivial anmutende Begriff der Unmittelbarkeit unterliegt – trotz eindeutigen Reglements – bis heute einer unsteten Beurteilung durch Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Schrifttum. Hierfür sind spätestens seit Einführung der Abgabenordnung 1977 und der damit einhergehenden gesetzlichen „Feinjustierung“ des Terminus keine klaren Ursachen mehr identifizierbar.

Das relevante Auslegungskriterium der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzung ist – wie schon in der Einleitung erwähnt – klar formuliert. Eine Körperschaft handelt gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO dem Unmittelbarkeitsgebot entsprechend, wenn sie ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke „selbst“ bzw. – anders ausgedrückt – „persönlich“ oder in „Eigeninitiative“ verwirklicht. Ein Blick in die Mustersatzung zu § 60 AO (Anlage 1 AO) gibt Aufschluss. Jene enthält in § 1 eine Vorlage zur Spezifizierung der steuerbegünstigten Zwecke, die im Folgenden am Beispiel eines Naturschutzvereins dargestellt wird:

Der Verein „Grüne Freunde“ mit Sitz in Leipzig verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

Zweck der Körperschaft ist die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder.

Der Satzungszweck wird insbesondere durch Vortragsveranstaltungen und

Ausstellungen zum Schutz der Flora und Fauna im Leipziger Land verwirklicht.

Anhand dieses Ausschnitts einer fiktiven Vereinssatzung lässt sich beispielhaft illustrieren, was explizit unter dem Erfordernis der „Selbstverwirklichung“ zu verstehen ist. Der Verein erfüllt seine Zwecke „selbst“, wenn er die konkret benannten Tätigkeiten im letzten Abschnitt des Satzungsauszugs (Art der Zweckverwirklichung) „persönlich“, d. h. mittels seiner Organe oder Angestellten bzw. anderer ihm zurechenbarer Hilfspersonen (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO), verwirklicht.¹¹⁷ Ob diese Maßnahmen hinreichend sind, den im zweiten Abschnitt aufgeführten gemeinnützigen Zweck zu fördern, beurteilt sich nach § 52 AO. Andere Interpretationen sind aufgrund der fehlenden gesetzlichen Legitimation abzulehnen. So geht etwa die zielorientierte Sichtweise, die Körperschaft fördere nur mittelbar den Naturschutz und damit die Allgemeinheit, da sie lediglich Aufklärungsarbeit in der Bevölkerung leiste, aber keine direkten Aktionen wie die Errichtung eines Naturschutzgebietes durchführe, am Sinngehalt des Unmittelbarkeitsbegriffs vorbei. Der Verein verstieße beispielsweise gegen das Unmittelbarkeitsgebot, wenn er seine satzungsmäßigen Tätigkeiten nicht eigeninitiativ realisieren, sondern einer anderen gemeinnützigen Organisation mit ähnlicher Zielsetzung lediglich Tagungsräume oder Ausstellungsflächen – ohne weitere Zielvorgaben – zur Verfügung stellen würde.

Ergo ist zu konstatieren: Solange eine Körperschaft im Sinne ihrer satzungsmäßigen Vorgaben persönlich agiert, steht einer positiven Bewertung des Grundsatzes nichts im Wege. Auf eine unmittelbare oder mittelbare Förderung des steuerbegünstigten Zwecks kommt es nicht an, sondern allein auf die Erfüllung der in der Satzung implementierten Tätigkeiten. Rainer Hüttemann meinte wohl Ähnliches mit der Aussage, dass das Gebot „nur die Ebene der satzungsmäßig verfolgten Zwecke, nicht aber die Maßnahmen zu ihrer Verwirklichung“ betrifft.¹¹⁸ Der zweite Teilsatz ist allerdings etwas unpräzise formuliert und lädt so zu Fehldeutungen ein. Gemeint waren hier sicherlich nicht die zuvor angesprochenen speziellen satzungsmäßigen Vorgaben zur Art der Zweckverwirklichung, sondern „vorbereitende“ Maßnahmen wie Mittelakquise oder Verwaltung, die von der Regel nicht umfasst sind. Missverständlich erscheint ohnedies gemeinhin weniger der gesetzliche

Wortlaut „selbst“, als der Bezug zur „Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke“. Diese Formulierung stimuliert die Erwartung nach einer erfolgreichen, möglichst umfassenden Realisierung der gemeinnützigen Ziele. Eine solche Erwartungshaltung führt letztlich zu der Fehlinterpretation, eine unmittelbare Zweckverwirklichung sei nur im Falle der Erringung eines spürbaren Erfolgs gegeben. Eindeutiger wäre etwa jene Formulierung:

„Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie die in der Satzung konkretisierten zweckdienlichen Tätigkeiten (§ 60 Abs. 1 S. 1 AO) selbst verwirklicht.“

II. Unmittelbare Zweckverfolgung mittels Hilfspersonen

1. Regelungsgehalt

Die explizierte „Selbstverwirklichung“ der satzungsmäßig statuierten steuerbegünstigten Zwecke kann gemäß § 57 Abs. 1 S. 2 AO auch mittels Hilfspersonen erreicht werden. Diese Aufgabe kann prinzipiell jede natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person wahrnehmen¹¹⁹, unabhängig von deren gemeinnützigkeitsrechtlichem Status¹²⁰. Ausgenommen sind lediglich die Organe bzw. deren Vertretungsbefugte, weil diese schon dem eigenen körperschaftlichen Handeln nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO zuzurechnen sind.¹²¹ Darüber hinaus können in der Regel auch die Tätigkeiten von Angestellten der Körperschaft und Vereinsmitgliedern, insofern sie nur im Rahmen ihrer Zugehörigkeit zu der gemeinnützigen Körperschaft aktiv werden, ohne weitere Prüfung dem körperschaftlichen Handeln zugerechnet werden. Eine eindeutige Abgrenzung kann im Einzelfall schwer fallen; in der Praxis erbringen Organmitglieder oftmals zusätzlich entgeltliche Leistungen (z. B. Schulungen, Vorträge) gegenüber der Körperschaft. Diese Tätigkeiten, welchen die Akteure zumeist auch hauptberuflich nachgehen, sind dann losgelöst von der originären Organtätigkeit zu betrachten und den Hilfspersonenvoraussetzungen zu unterziehen. Der Gesetzgeber differenziert noch an einer anderen Stelle des allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts zwischen dem Handeln innerhalb und außerhalb des körperschaftlichen Gebildes. In der Zweckbetriebsvorschrift

zu sportlichen Veranstaltungen unterscheidet er etwa zwischen Sportlern des Vereins und anderen Sportlern (§ 67a Abs. 3 AO). Nach Ansicht der Finanzverwaltung zählen zu den Sportlern des Vereins nicht nur (aktive) Mitglieder des Vereins, sondern alle Sportler, die für den Verein auftreten.¹²² Überträgt man diese Sichtweise der körperschaftlichen Zugehörigkeit auf das Unmittelbarkeitsgebot, so können durchaus auch ehrenamtliche Helfer ohne Mitgliedschaftsverhältnis der Körperschaft direkt zugerechnet werden. Viele gemeinnützige Organisationen begrüßen ausdrücklich die ehrenamtliche Mithilfe natürlicher Personen, ohne eine vertragliche Bindung an die Institution zu verlangen.¹²³

Ebenso wie das Merkmal der Unmittelbarkeit entwickelte sich auch die Präzisierung in puncto Hilfspersonen (zuvor „Mittelsmänner“) aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.¹²⁴ Der Reichsfinanzhof sah die Ergänzungsregelung damals jedoch nur bei Vorliegen „besonderer Gründe“, die eine Selbstverwirklichung der Satzungszwecke ausschlossen, als gegeben an. Ein Verein konnte sich beispielsweise nach Ansicht des 3. Senats nur eines Mittelsmannes bedienen, insofern er darin das einzige Mittel sah, seine eigenen Satzungsziele zu erreichen.¹²⁵ Die Zuhilfenahme Dritter wurde bis dato somit noch als Ausnahmenvorschrift von der Unmittelbarkeit verstanden. Mit der erstmaligen Konkretisierung des Unmittelbarkeitsgebots durch die Gemeinnützigkeitsverordnung vom 16.12.1941¹²⁶ konnte auch der Regelungsbestandteil für Hilfspersonen näher bestimmt werden. Der Wortlaut des § 12 Abs. 2 GemVO (bzw. später § 11 Abs. 2 GemVO¹²⁷) entspricht annähernd dem heutigen Gesetzestext in § 57 Abs. 1 S. 2 AO. Angesichts der Tatsache, dass der Einsatz einer Hilfsperson ab diesem Zeitpunkt alternativ („kann auch“) möglich war, fand die restriktive Auffassung des Reichsfinanzhofs, nach der die steuerbegünstigten Zwecke „nur aus besonderen Gründen“ nicht selbst erfüllt werden konnten, keine Grundlage mehr.¹²⁸ Ob sich eine Körperschaft zunächst mittels ihrer Organe betätigt oder initial Hilfspersonen beauftragt, ist seither irrelevant; es existiert kein gesetzliches Rangverhältnis zwischen den beiden Möglichkeiten der unmittelbaren Zweckverfolgung.¹²⁹ § 57 Abs. 1 S. 2 AO muss daher als Erweiterungsvorschrift zur Prämisse der „Selbstverwirklichung“ und nicht als deren Ausnahmeregelung verstanden werden.

2. Voraussetzung der Vorschrift

Die Inanspruchnahme der Hilfspersonenregelung ist gemäß § 57 Abs. 1 S. 2 AO nur möglich, „wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.“ Hinsichtlich der Deutung dieser Prämisse besteht zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung bzw. einzelnen kritischen Fachexperten ein Dissens, welcher infolge der Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung am 17.01.2012¹³⁰ nur punktuell beseitigt werden konnte.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die gesetzliche Bedingung als erfüllt anzusehen, insofern „die Hilfsperson nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt.“¹³¹ Hinsichtlich der Interpretation der postulierten Weisungsgebundenheit rekurrierte die Finanzverwaltung bis zur erwähnten Neuregelung des Anwendungserlasses auf folgende Textpassage:¹³²

Die Körperschaft hat durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson bestimmen kann. Als Vertragsformen kommen z. B. Arbeits-, Dienst- oder Werkverträge in Betracht. Im Innenverhältnis muss die Hilfsperson an die Weisung der Körperschaft gebunden sein.

Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Fachexperten äußerten sich zu dieser Auffassung ambivalent. Ein Großteil schloss sich der Meinung der Finanzverwaltung an, ohne den Sinngehalt der Bestimmung näher zu hinterfragen.¹³³ Anna Leisner-Egensperger sprach in diesem Zusammenhang vom „Billigen“ der Auslegung der Finanzverwaltung durch die herrschende Lehre.¹³⁴ Diese Haltung wird vor allem von Rainer Hüttemann kritisiert, der auf das Fehlen eines eindeutigen teleologischen Ausgangspunktes hinweist.¹³⁵ Aus der einschlägigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschrift (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO) lasse sich das Postulat der Weisungsabhängigkeit seines Erachtens jedenfalls nicht ableiten. Hier werden als Abgrenzungsmerkmale nur „die rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen“, genannt. Das Kriterium geht in der Tat weder

grammatisch noch teleologisch aus der einschlägigen Norm hervor. Eine solche Sichtweise vertrat auch das Finanzgericht Niedersachsen am 08.04.2010, indem es die einschränkende Auslegung durch die Finanzverwaltung als zu weitgreifend einstufte.¹³⁶ Entscheidend sei nicht die Weisungsgebundenheit der Hilfsperson,

„sondern allein der Umstand, ob die Tätigkeit mit dem Willen der übergeordneten Körperschaft erfolgt, was letztlich nur dann der Fall ist, wenn die Tätigkeit jedenfalls hinsichtlich ihres Ziels im Wesentlichen durch die Körperschaft veranlasst ist. Die Tätigkeit muss dabei so von der gemeinnützigen Körperschaft ausgehen, dass ihr die Tätigkeit noch als eigene zugerechnet werden kann.“

Das Gericht unterminierte die Voraussetzung somit dahingehend, dass anstelle einer Detailzuweisung der Tätigkeit bezüglich Inhalt und Umfang eine Zieldeterminierung durch die übergeordnete Körperschaft generell genüge. Wer nun eine entsprechende Anpassung des Anwendungserlasses vermutete, sah sich getäuscht. Die Verwaltung eliminierte lediglich den beispielhaften Verweis auf schuldrechtliche Vereinbarungen, die partiell gar keine Weisungsgebundenheit voraussetzen und somit im Widerspruch zu der geforderten Bedingung standen.¹³⁷ An der Weisungsgebundenheit der Hilfsperson im Zuge der Erfüllung eines konkreten Auftrags hielt sie dagegen fest.¹³⁸ Ferner blieb auch die substanzielle Ausdehnung des Begriffes erhalten:¹³⁹

Die Körperschaft hat durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann.

An der grundlegenden Verwaltungsauffassung zur Weisungsgebundenheit hat sich demnach – auch nach der Neuregelung des Anwendungserlasses – nichts geändert. Die Tätigkeit muss der auftraggebenden Körperschaft wirtschaftlich wie eigenes Handeln zugerechnet werden können („umfängliche Weisungsgebundenheit mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit“). Im Gegensatz dazu interpretiert Rainer Hüttemann § 57 Abs. 1 S. 2 AO als Zurechnungsnorm und stellt hinsichtlich des Erfordernisses der Zurechenbarkeit des Handelns auf die willentliche Einschaltung der Hilfsperson in die Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke ab.¹⁴⁰ Er sieht in diesem Kontext Parallelen zu

dem schuldrechtlichen Konstrukt des Erfüllungsgehilfen gemäß § 278 BGB.¹⁴¹ Hier kommt es eben nicht darauf an, ob der Erfüllungsgehilfe von den Weisungen des Schuldners abhängig ist oder nicht.¹⁴² So sinnvoll eine dahingehende Aufweichung des restriktiven Merkmals der Weisungsgebundenheit auch wäre, die Finanzverwaltung hat demonstriert, dass sie – mangels einer entsprechenden rechtsbindenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs¹⁴³ – wohl noch länger an der Voraussetzung festhalten will.

3. Nachweispflichten

Als Bestätigung für die gesetzeskonforme Ausführung der Hilfspersonenregelung verlangt die Finanzverwaltung entsprechende Nachweise, aus denen hervorgeht, dass die übergeordnete Körperschaft der Hilfsperson einen konkreten Auftrag zugewiesen hat und hierzu weitgehende Weisungsbefugnisse bezüglich Inhalt und Umfang (inkl. Einwirkungsmöglichkeiten) besitzt.¹⁴⁴ Vor der Neuregelung des Anwendungserlasses Anfang 2012 implizierte selbiger Arbeits-, Dienst- und Werkverträge als mögliche Vertragsformen zur Realisierung der oben genannten Voraussetzung.¹⁴⁵ Die Auswahl rief vor allem im Hinblick auf den angeführten Werkvertrag Irritationen hervor, da ebengerade dieses schuldrechtliche Verhältnis keine Weisungsabhängigkeit des Werkunternehmers gegenüber dem Besteller zeitigt und die Finanzverwaltung folglich ihre eigene Prämisse unterminierte. In diesem Punkt reagierte die Verwaltung auf die entsprechende Kritik des Niedersächsischen Finanzgerichts¹⁴⁶ und strich den Passus in Gänze, wohl auch um sich – wie Rainer Hüttemann es formuliert¹⁴⁷ – künftig keine zivilrechtlichen Blößen mehr zu geben. Was bedeutet dies nun für die Praxis? Der Gesetzgeber verweist in § 57 Abs. 1 S. 2 AO auf die „rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen“ zwischen den Akteuren. Die Vereinbarung eines (schuld)rechtlichen Verhältnisses galt allerdings bisher als sicherstes Instrument zum Nachweis der Hilfspersonenbindung. Für diese Rechtsauffassung war in beachtlichem Maße der Passus über die beispielhaften Vertragsformen verantwortlich. Ob diese – teilweise unlogischen – Vertragsbeispiele letztlich viel Rechtssicherheit erzeugten, sei dahingestellt; die aktuelle Regelung jedenfalls lässt Kooperationswillige im Hinblick auf die rechtskonforme Ausgestaltung

der Hilfspersonenbeziehung nunmehr gänzlich im Regen stehen. Fest steht wohl nur, dass der Werkvertrag (theoretisch) nicht mehr in Frage kommt. Aber wo liegen die Alternativen? Bisweilen sind die „tatsächlichen Beziehungen“ zwischen den Parteien als Indiz für die Einhaltung der Regelung als ausreichend zu erachten. So sind regelmäßig keine weiteren Nachweise für Angestellte, Mitglieder, die im Rahmen ihrer Vereinszugehörigkeit agieren, und ehrenamtliche Mitarbeiter zu erbringen. Ob diese noch zum körperschaftlichen Handeln i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO zählen oder als Hilfspersonen, die keiner näheren Überprüfung bedürfen, zu charakterisieren sind, ist irrelevant, da beide Alternativen keine negativen Auswirkungen zeitigen.¹⁴⁸ Die Nachweisoption anhand der tatsächlichen, also augenscheinlichen, Beziehungen zwischen den Partnern erschöpft sich dann allerdings auch schon weitgehend in den obigen Beispielen. Weitere Indizien für ein Hilfspersonenverhältnis können sich ferner aus Gesprächsnotizen bzw. -protokollen oder den Tätigkeitsberichten ergeben. Generell gilt, dass die Anforderungen an die Nachweise mit fortschreitender Unabhängigkeit der Hilfsperson von den Organen zunehmen.¹⁴⁹

III. Ausnahmen vom Gebot der Unmittelbarkeit laut herrschender Lehre

1. Die endogene Sondervorschrift für Dachverbände

Das in § 57 AO statuierte Reglement zum Unmittelbarkeitsmerkmal impliziert neben der Begriffserläuterung und der Ergänzungsvorschrift für Hilfspersonen additional eine Ausnahmeregelung für Dachorganisationen. Nach § 57 Abs. 2 AO steht eine Körperschaft, welche andere steuerbegünstigte Körperschaften unter ihrem Dach vereint, einer unmittelbar steuerbegünstigten Körperschaft gleich. Die Finanzverwaltung hat die Vorschrift wie folgt spezifiziert: Ein regelkonformer Zusammenschluss ist gemäß dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung nur gegeben, „wenn die Einrichtung ausschließlich allgemeine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften erwachsene Interessen wahrnimmt.“¹⁵⁰ Darüber hinaus verlangt der Erlass, „dass jede der zusammengefassten Körperschaften sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt.“¹⁵¹ Obgleich der Prämisse laut Rader¹⁵² in der Praxis bisweilen nicht die gebührende Beachtung geschenkt wird,

erscheint die Implementierung satzungsmäßiger Klauseln, nach denen Unterverbänden im Falle des Verlusts der Steuerbegünstigung die Mitgliedschaft entzogen werden kann, ratsam. Der Paritätische Wohlfahrtsverband – Gesamtverband e.V. sieht beispielsweise in § 6 Abs. 3 c) seiner Satzung die Beendigung der Mitgliedschaft durch den Vorstand vor, falls „ein Mitglied rechtskräftig die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft verloren hat“.¹⁵³ Verfolgt der Dachverband hingegen selbst steuerbegünstigte Zwecke, wirkt sich die steuerliche Beurteilung der Mitglieder nach Ansicht der Finanzverwaltung nur dann für dessen Steuerbegünstigung nicht schädlich aus, sofern jenen Mitgliedern, die steuerlich nicht privilegiert sind, keine Unterstützungsleistungen („Rat und Tat“) des Dachverbands zuteil werden.¹⁵⁴ Diese Interpretation ist inkonsistent, da sich die gemeinnützigkeitsrechtliche Einordnung einer Körperschaft, die neben der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke zusätzlich Leistungen für ihre nicht begünstigten Mitglieder erbringt, nach den materiellen Voraussetzungen der Selbstlosigkeit oder Ausschließlichkeit richtet. Das Unmittelbarkeitsgebot stellt keine überblickend-abschätzende Norm, sondern eine konkret auf die Ausführung der steuerbegünstigten Tätigkeit fokussierte Bestimmung dar. Eine Streichung dieser Verwaltungsauffassung erscheint daher geboten.

2. Privilegierung von Mittelbeschaffungskörperschaften

Die Vorschrift über „Steuerlich unschädliche Betätigungen“ immaniert in § 58 Nr. 1 AO eine Sonderregelung für Körperschaften, die einzig aus dem Grund Mittel akquirieren, um sie „für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts“ einzusetzen. Adressat der Bestimmung sind demnach in erster Linie Spendensammelorganisationen¹⁵⁵, die sich exklusiv auf die Unterstützung anderer gemeinwohlorientierter Körperschaften konzentrieren.

Der Gesetzgeber sah sich im Jahr 2000¹⁵⁶ zu einer restriktiveren Gestaltung der Privilegierung veranlasst, um zunehmende Gestaltungsmissbräuche zu blockieren. Es sollten jene Fallkonstellationen eliminiert werden, in denen eine Körperschaft, die zwar steuerbegünstigte

Zwecke verfolgte, jedoch aus anderen Gründen nicht als gemeinnützig anerkannt war, durch die Gründung einer Mittelbeschaffungsorganisation eine „mittelbare Empfangsberechtigung für steuerlich abziehbare Spenden“ realisierte.¹⁵⁷ Einzug in das Gesetz (§ 58 Nr. 1 Hs. 2 AO) fand schließlich folgender Wortlaut: „die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist“.¹⁵⁸ Später wurde die Bestimmung, nach vehementer Kritik der Körperschaften des öffentlichen Rechts, rückwirkend zum 01.01.2001 auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften „des privaten Rechts“ begrenzt.¹⁵⁹ Mittels der Exklusion der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass solcherart Betriebe in der Praxis des Öfteren bewusst nicht den Bedingungen des Gemeinnützigkeitsrechts unterworfen werden, obwohl sie eindeutig steuerbegünstigte Zwecke verwirklichen (z. B. staatliche Museen, Theater oder Kindergärten).¹⁶⁰ Eine missbräuchliche Ausnutzung könne im Gegensatz zu den Körperschaften des privaten Rechts – jedenfalls gemäß der Gesetzentwurfsbegründung¹⁶¹ – regelmäßig ausgeschlossen werden. Abgesehen von den Einrichtungen der öffentlichen Hand fordert der Gesetzgeber auch bei ausländischen, nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Empfängerkörperschaften keine eigene Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit. Der ausländische Empfänger muss die Mittel jedoch nachweislich für Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO verwenden und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes entsprechen.¹⁶²

Aus dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung resultiert, abgesehen von den genannten gesetzlichen Bestimmungen, darüber hinaus noch das Erfordernis zur satzungsmäßigen Implementierung der Intention zur Mittelbeschaffung sowie eines steuerbegünstigten Zwecks, für den die Mittel beschafft werden sollen.¹⁶³ Auf die Enumeration der Empfängerkörperschaften kann hingegen in der Satzung verzichtet werden.¹⁶⁴

3. Steuerlich unschädliche Unterstützungsleistungen

a. Partielle Mittelweitergabe

§ 58 Nr. 2 AO legitimiert eine Körperschaft dazu, ihre „Mittel teilweise

einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken“ zuzuwenden. Eine Identität der interagierenden gemeinnützigen Körperschaften hinsichtlich ihrer satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke ist nicht erforderlich.¹⁶⁵ Die Vorschrift stellt eher als die obige Bestimmung zu den Mittelbeschaffungskörperschaften eine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot dar, da die partielle Mittelweitergabe keinen eigenen steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck begründet.¹⁶⁶ Sie muss – konträr zu § 58 Nr. 1 AO – nicht von Anfang an intendiert sein.¹⁶⁷ Darüber hinaus beinhaltet die Regelung nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Abweichung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, indem sie Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen an steuerbegünstigte Gesellschafter oder Mitglieder zulässt.¹⁶⁸

Es existiert keine fixe Relation zwischen dem Mitteleinsatz für eigene und für fremde steuerbegünstigte Zwecke, sondern nur der unpräzise gesetzliche Wortlaut „teilweise“. Die Finanzverwaltung interpretiert den Begriff weniger nebulös als „nicht überwiegende Weitergabe eigener Mittel“, d. h. höchstens 50 Prozent.¹⁶⁹ In der Fachliteratur wird bisweilen eine diesbezügliche Lockerung der Vorschrift postuliert, nach der der Mitteleinsatz für eigene steuerbegünstigte Zwecke lediglich nicht von untergeordneter Bedeutung sein dürfe.¹⁷⁰ Nach Auffassung des 1. Senats ist für die Beurteilung der gesetzlichen Grenze anstelle eines einzelnen Veranlagungszeitraums ein mehrjähriger Betrachtungszeitraum relevant, um beispielsweise in einem Jahr ausschließlich ein Großprojekt finanzieren zu können.¹⁷¹ Entscheidender als die exakte Fixierung der Obergrenze für die Mittelweitergabe ist in diesem Kontext die inhaltliche Reichweite des Terminus „Mittel“. Der Bundesfinanzhof versteht unter Mitteln i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO „nicht nur die der Körperschaft durch Spenden, Beiträge und Erträge ihres Vermögens und ihrer wirtschaftlichen Zweckbetriebe zur Verfügung stehenden Geldbeträge, sondern sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft.“¹⁷² Dieses universale Verständnis kann jedoch nicht arglos auf die Vorschrift des § 58 Nr. 2 AO übertragen werden; es würde die Körperschaft faktisch zu einer ausschließlichen satzungsfernen Mittelweitergabe berechtigen. Vernünftiger scheint es hingegen, die gesetzliche Maßgabe periodenübergreifend auf zeitnah zu

verwendende Mittel anzuwenden, um ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Mittelweitergabe und Erfüllung eigener steuerbegünstigter Zwecke de facto zu gewährleisten.¹⁷³

Adressat der Mittelzuwendung muss ebenfalls eine steuerbegünstigte Körperschaft oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sein. Im Gegensatz zu § 58 Nr. 1 AO reduziert sich die Forderung nach einer eigenen gemeinnützigkeitsrechtlichen Anerkennung des Empfängers demnach nicht auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften des privaten Rechts. In der Vergangenheit führte dieser Umstand dazu, dass eine partielle Mittelweitergabe an Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hatten, nicht mit § 58 Nr. 2 AO vereinbar war.¹⁷⁴ Die Finanzverwaltung lässt inzwischen allerdings auch Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG als Mittelempfänger zu.¹⁷⁵

b. Personalüberlassung

Die Überlassung von Arbeitskräften an Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts stellt ebenso wie die partielle Mittelweitergabe eine privilegierte Unterstützungsleistung dar. Sie bildet n. h. L. gleichfalls eine Ausnahme von § 57 AO.¹⁷⁶ Praxisrelevanz entfaltet die Vorschrift beispielsweise für Orden, die ihre Angehörigen an Bildungs- oder Gesundheitseinrichtungen überlassen.¹⁷⁷ Obwohl sich aus dem Wortlaut des einschlägigen § 58 Nr. 3 AO nur die Notwendigkeit der Überlassung zu steuerbegünstigten Zwecken ergibt, muss beispielsweise laut Buchna/Seeger/Brox zusätzlich die Restriktion einer – im Verhältnis zur Gesamtbetätigung – lediglich „teilweisen“ Personalgestellung beachtet werden.¹⁷⁸ Angesichts der Tatsache, dass es sich hierbei um eine „eigenmächtige“ Erweiterung der Vorschrift ohne gesetzliche Grundlage handelt, kann die Unterstützungsleistung theoretisch auch die Haupttätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft bilden.¹⁷⁹ Der eigene steuerbegünstigte Satzungszweck muss von der Körperschaft allerdings trotzdem bedient werden, da es sich im Fall von § 58 Nr. 3 AO lediglich um eine steuerlich unschädliche Nebentätigkeit, die nicht in die Satzung aufgenommen werden muss, handelt. Auch wenn die Höchstgrenze des § 58 Nr. 2 AO in erster Linie der Abgrenzung zu § 58 Nr. 1 AO dient und von einer diesbezüglichen Extension auf § 58 Nr. 3

AO schon aufgrund der Inexaktheit der Einschränkung („teilweise“) Abstand genommen werden sollte, erscheint eine Restriktion unumgänglich. Hier sollte eine gesetzliche Klarstellung erfolgen; eine nahezu vollständige Bindung personeller Ressourcen für satzungsfremde Zwecke kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. Bis dahin sollte der Ansicht Rainer Hüttemanns gefolgt werden, der – analog zu § 58 Nr. 2 AO – eine mehrjährige Durchschnittsbetrachtung präferiert.¹⁸⁰

Den genuinen Norminhalt dehnt im Übrigen auch die Finanzverwaltung aus, indem sie den Anwendungsbereich nicht nur auf Arbeitskräfte, sondern zugleich auch auf Arbeitsmittel (z. B. Krankenwagen) bezieht.¹⁸¹

c. Überlassung von Räumen

Als steuerlich unschädliche Unterstützungsleistung sieht der Gesetzgeber ferner die Nutzungsüberlassung von Räumen an ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts zu steuerbegünstigten Zwecken an (§ 58 Nr. 4 AO).¹⁸² Die Finanzverwaltung vertritt eine weite Normauslegung, indem sie den Terminus „Räume“ mit Sportstätten, Sportanlagen und Freibädern näher umschreibt.¹⁸³ Damit eröffnet sie vor allem Sportvereinen die Möglichkeit, deren Sportanlagen durch Nutzungsüberlassung an andere gemeinnützige Vereine zu steuerbegünstigten Zwecken optimal auszulasten.¹⁸⁴ Hinsichtlich der – wiederum gesetzlich unerwähnten – Forderung des Schrifttums nach einer Einschränkung der Sonderregelung auf eine „teilweise“ Raumüberlassung¹⁸⁵ gelten die obigen Ausführungen zu § 58 Nr. 3 AO.

Die Tätigkeit begründet keinen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck.¹⁸⁶ Zu diesem Schluss kam das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen im Jahr 1990, als es die Gemeinnützigkeit von Hallenbauvereinen bewertete, deren alleiniger Zweck es war, eine Halle zu errichten und sie anderen steuerbegünstigten Körperschaften für deren steuerbegünstigte Zwecke zu überlassen.¹⁸⁷

4. Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen

Die Vorschrift (§ 58 Nr. 10 AO) qualifiziert Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen, die eine – von einer Gebietskörperschaft

errichtete – Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke vergibt, als steuerlich unschädlich. Als Voraussetzung hierfür fordert die Finanzverwaltung die Festlegung der Art der Zweckverwirklichung in der Satzung und die Erbringung eines Verwendungsnachweises der Zuschüsse.¹⁸⁸ Manche Fachexperten deuten diese sehr spezielle Regelung als Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot.¹⁸⁹ Die Interpretation kommt nicht von ungefähr, denn der Gesetzentwurf, welcher die Einfügung der Vorschrift vorsah, nahm für solcherart Zuschüsse einen Verstoß gegen § 57 AO an.¹⁹⁰ Ungeachtet dessen stellt die Vorschrift in Anlehnung an § 58 Nr. 1 AO gegenwärtig eher eine Erweiterung der steuerbegünstigten Zwecke als eine Ausnahme von der Prämisse der Unmittelbarkeit dar. Jene Sichtweise ergibt sich aus der Verpflichtung zur satzungsmäßigen Fixierung der Zuschussvergabe als besondere Art der Zweckverfolgung. Damit dient die Maßnahme der Erfüllung des Satzungszwecks und muss von der Körperschaft letztlich unmittelbar realisiert werden.

Im Hinblick auf den regelmäßig nicht steuerbegünstigten Empfängerkreis (Wirtschaftsunternehmen) der Unterstützungsleistung kommt der Vorschrift keine nähere Relevanz für die Thematik der Abhandlung zu; eine detaillierte Betrachtung in den folgenden Untersuchungsteilen ist daher nicht notwendig.

IV. Einordnung des Merkmals im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext

1. Kurzüberblick zur Struktur des Gemeinnützigkeitsrechts

Für die Bewertung des Unmittelbarkeitsgebots im Konnex zu den additionalen Vorschriften zur Steuerbegünstigung gemeinwohlorientierter Körperschaften ist zunächst eine Gesamtdarstellung des relevanten Normengefüges geboten.

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht setzt sich aus speziellen Vorschriften divergenter Einzelsteuergesetze und dem Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung zusammen. In nahezu allen wichtigen Einzelsteuergesetzen finden sich Steuerbefreiungen bzw. -vergünstigungen für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen („Besonderer Teil des

Gemeinnützigkeitsrechts“).¹⁹¹ Die Vorschriften regeln Art und Umfang der Steuervergünstigungen sowie weitere Prämissen für deren Inanspruchnahme.¹⁹² Überdies enthalten sie jedoch keine näheren Erläuterungen, sondern rekurren auf den dritten Abschnitt des Steuerschuldrechts (§§ 51 bis 68 AO), welcher die generellen Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung beinhaltet. Im allgemeinen Sprachgebrauch und der steuerlichen Fachliteratur spielt die reguläre Betitelung als „Steuerbegünstigte Zwecke“ nur eine untergeordnete Rolle.¹⁹³ Der Abschnitt wird stattdessen zumeist als „allgemeiner Teil des Gemeinnützigkeitsrechts“ bezeichnet.¹⁹⁴

An den speziellen Vergünstigungsnormen der Steuergesetze wegen Gemeinnützigkeit partizipieren die betreffenden Körperschaften entweder direkt oder indirekt über Dritte. Eine direkte Privilegierung resultiert beispielsweise aus den Befreiungsvorschriften zur Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG), Umsatzsteuer (z. B. § 4 Nr. 16 u. 18 UStG), Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG) und Grundsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG). Das Umsatzsteuergesetz impliziert neben verschiedenen einschlägigen Steuerbefreiungstatbeständen für Lieferungen und sonstige Leistungen in § 4 UStG zusätzlich noch eine Vergünstigungsvorschrift, welche steuerbegünstigte Körperschaften zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 Prozent legitimiert (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 1 UStG).¹⁹⁵ Abgesehen von den genannten direkten steuerlichen Vorzügen profitieren gemeinnützige Organisationen darüber hinaus indirekt von den Bestimmungen des Spendenrechts (§ 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 u. Abs. 2 S. 2 bis 4 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG). Mittels der ertragsteuerlichen Vorschriften, die den Zuwendungsgeber zu einem beschränkten steuerlichen Abzug der geleisteten Spenden und Mitgliedsbeiträge berechtigen, hat der Gesetzgeber einen steuerlichen Anreiz geschaffen, der sich positiv auf die Unterstützung steuerbegünstigter Körperschaften auswirkt. Gleichermäßen vorteilhaft wirken sich ferner die Freibetragsregelungen des § 3 Nr. 26 u. 26a EStG zur Förderung ehrenamtlicher Betätigung sowie die Bestimmung zur Buchwertentnahme bei Sachspenden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 u. 5 EStG) aus.

Gewährt ein Steuergesetz direkte Vergünstigungen, „weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige

oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt“, gelten gemäß § 51 Abs. 1 S. 1 AO die allgemeinen Voraussetzungen des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ (§§ 51 bis 68 AO). Exklusive dieser generellen Festlegung regelt die Eingangsvorschrift des „allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts“ u.a., was unter einer Körperschaft i. S. d. § 51 Abs. 1 S. 1 AO zu verstehen ist¹⁹⁶ und unter welchen Bedingungen ausländische Zweckverwirklichungen steuerbegünstigt sind. Die sich anschließenden §§ 52 bis 54 AO spezifizieren die privilegierten steuerbegünstigten Zwecke (gemeinnützige, mildtätige u. kirchliche Zwecke). Obwohl der Oberbegriff seit jeher in der Abgabenordnung statuiert ist, wird er in der Rechtspraxis häufig durch den in der Öffentlichkeit plausibleren Ausdruck der „gemeinnützigen Zwecke“ substituiert.¹⁹⁷ Eine Synonymisierung der Begriffe „steuerbegünstigt“ und „gemeinnützig“ setzt sich jedoch faktisch über den Wortlaut der Abgabenordnung hinweg und kann zu Missverständnissen führen, da die einzelnen Zwecke (§§ 52 bis 54 AO) teilweise durch divergierende Merkmale gekennzeichnet sind. So unterscheiden sich beispielsweise die gemeinnützigen Zwecke (§ 52 AO) mit dem Charakteristikum der Allgemeinheit von den mildtätigen und kirchlichen Zwecken (§§ 53 u. 54 AO). Der Abschnitt impliziert nebst dem die allgemeinen Grundsätze für die Erteilung der Steuervergünstigung (§§ 55 bis 57 AO). Jene sind für alle Steuerarten verbindlich und umfassen die Gebote der Selbstlosigkeit sowie der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 AO), der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) und letztlich der Unmittelbarkeit (§ 57 AO). Die nächstfolgende Vorschrift (§ 58 AO) enthält steuerlich unschädliche Betätigungen, die zugleich Ausnahmeregelungen von den genannten Prinzipien darstellen. Neben den materiellen Prämissen der §§ 52 bis 57 AO hat der Gesetzgeber auch formelle Bedingungen determiniert. Eine Steuervergünstigung wird gemäß § 59 AO nur gewährt, wenn sich der verfolgte steuerbegünstigte Zweck und dessen Vereinbarkeit mit den einzelnen materiellen Voraussetzungen der §§ 52 bis 57 AO aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung der Körperschaft ergeben. Darüber hinaus muss die tatsächliche Geschäftsführung den Satzungsvorgaben entsprechen. Abgesehen von der allgemeinen Vorschrift des § 59 AO enthalten die §§ 60 bis 63 AO detaillierte Bestimmungen zu den formellen Anforderungen an die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung. Letztlich komplettieren die Regelungen zur

wirtschaftlichen Betätigung einer steuerbegünstigten Körperschaft (§§ 64 bis 68 AO) den „allgemeinen Teil des Gemeinnützigkeitsrechts“.

2. Verhältnis zu weiteren materiellen Voraussetzungen

a. Steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO)

Das Unmittelbarkeitsgebot weist einen engen Bezug zu den steuerlich privilegierten Zwecken auf. Eine buchstäbliche Kausalität resultiert sowohl aus den in § 51 Abs. 1 S. 1 AO rekapitulierten direkten Steuervergünstigungen der Einzelsteuergesetze für Körperschaften, die „unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke)“ verfolgen, als auch direkt aus der Unmittelbarkeitsvorschrift, die auf die Selbstverwirklichung der „steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke“ (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO) verweist. Aus den §§ 52 bis 54 AO ergeben sich hingegen keine verbalen Verbindungen zum Merkmal der Unmittelbarkeit. Dies entspricht der Logik, da die Bestimmungen zunächst festlegen, was unter einem gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zweck zu verstehen ist. § 57 AO determiniert lediglich die für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erforderliche Art und Weise der Erfüllung dieser Zwecke. Seer/Wolsztynski bezeichnen das Merkmal in diesem Kontext als bloße Hilfsnorm zu den §§ 52 bis 54 AO, mit deren Unterstützung der Gesetzgeber die gemeinnützige Zweckverfolgung zu sichern versucht.¹⁹⁸

Der enge Bezug knüpft weniger auf die angesprochene wörtliche Reihung „Hilfsnorm – Hauptnorm“, sondern vor allem auf die inhaltliche Beziehung zwischen den gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen an. Eine Körperschaft erfüllt das Unmittelbarkeitsgebot, wenn sie ihre satzungsmäßigen Tätigkeiten selbst oder durch den Einsatz von Hilfspersonen verwirklicht. Ob es sich dabei um eine unmittelbare Verfolgung „steuerbegünstigter“ satzungsmäßiger Zwecke (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO) handelt, richtet sich wiederum nach den §§ 52 bis 54 AO.¹⁹⁹ Dieser Zusammenhang wird von der Rechtsprechung teilweise bis heute nicht erkannt. Zuletzt sprach der Bundesfinanzhof in seinem bereits angesprochenen Urteil vom 07.03.2007²⁰⁰ einem Unternehmen, das satzungskonform agierte (Entwicklung eines Krankenhausfinanzierungssystems), die Unmittelbarkeit ab, obwohl in

diesem Fall die Förderung eines gemeinnützigen Zwecks (Öffentliches Gesundheitswesen bzw. Wissenschaft und Forschung) zur Disposition stand. Die Selbstverwirklichung eines satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecks kann grundsätzlich erst korrekt beurteilt werden, wenn zuvor geklärt wurde, ob die Körperschaft mit ihrer Tätigkeit überhaupt einen steuerbegünstigten Zweck (§§ 52 bis 54 AO) fördert.

Ein bisweilen von der Fachliteratur angemahntes „Spannungsverhältnis“ besteht zwischen § 57 AO und der im Zuge des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements²⁰¹ neu in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke aufgenommenen „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 25 AO). Die Implementierung der Fördermaßnahme diene, dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zufolge, der „Hervorhebung der Bedeutung, die ehrenamtlicher Einsatz für unsere Gesellschaft hat.“²⁰² Nach Ansicht der Finanzverwaltung bedingt die Ausdehnung der Katalogzwecke um § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO nicht zugleich eine Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke.²⁰³ Diese unverkennbar unlogische Interpretation führt zu dem Ergebnis, dass eine Körperschaft, die sich ausnahmslos dem bürgerschaftlichen Engagement zugunsten Dritter widmet, mit dem Entzug der Gemeinnützigkeit wegen Verstoßes gegen die §§ 52 bis 54 AO rechnen muss. Die Erfüllung des Unmittelbarkeitsgebots ist in diesem Fall allerdings peripher, da die Prüfung schon zuvor infolge des fehlenden gemeinnützigen Zwecks beendet ist. Das Gros der Schriftgelehrten klassifiziert § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO jedoch – entsprechend der gesetzlichen Anordnung – völlig zu Recht als eigenständigen steuerbegünstigten Zweck.²⁰⁴ Erst unter Bezugnahme auf diese Auslegung ist die unmittelbare Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks nach § 57 AO für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit relevant. Zur Erfüllung des Gebots muss die Körperschaft ihre satzungsmäßigen Tätigkeiten hinsichtlich der „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke“ selbst realisieren. Einschlägige Fördertätigkeiten können beispielsweise Aufklärungs- und Vermittlungsmaßnahmen sowie Spendenaufrufe für wohltätige Zwecke umfassen.²⁰⁵ Von einem besonders kritischen Verhältnis des Unmittelbarkeitsgebots zu § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO kann grundsätzlich nicht

die Rede sein, da § 57 AO bei alleiniger Verwirklichung der Fördermaßnahme entweder nicht einschlägig ist (Interpretation der Finanzverwaltung) oder regulär zu prüfen ist (Interpretation der herrschenden Lehre).

b. Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

Bereits seit dem Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934²⁰⁶ ist die Gewährung einer Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit an die Merkmale „ausschließlich und unmittelbar“ (§ 17 Abs. 1 StAnpG) gebunden. Obwohl die Rechtsprechung das Erfordernis der Unmittelbarkeit ursprünglich, bevor es sich erstmals in den Durchführungsverordnungen der Einzelsteuergesetze wiederfand²⁰⁷, aus der Ausschließlichkeitsbedingung entwickelte, stehen die Voraussetzungen in keinem besonderen Verhältnis zueinander.²⁰⁸ Das sachlich geprägte Unmittelbarkeitsverständnis des Reichsfinanzhofs wies zwar – hervorgerufen durch die ungenauen gesetzlichen Bestimmungen – Schnittstellen zum Ausschließlichkeitsgebot auf²⁰⁹, verlor aber infolge der Konkretisierung des Gemeinnützigkeitsrechts durch die Gemeinnützigkeitsverordnung²¹⁰ und spätestens mit der Neufassung der Abgabenordnung 1977 seine Rechtfertigung. Eine Analogie besteht einzig darin, dass sich beide Merkmale auf die Verfolgung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft beziehen. Während § 56 AO initial alle Zwecke – exklusive der Ausnahmevorschriften –, die nicht mit den §§ 52 bis 54 AO konform sind, ausnimmt, bezieht sich § 57 AO schon auf den Vorgang der gemeinnützigen Zweckverwirklichung selbst. Insofern ist in Übereinstimmung zu Anna Leisner-Egensperger²¹¹ zu konstatieren, dass das Merkmal der Ausschließlichkeit in der Prüfungsreihenfolge vor dem Unmittelbarkeitsgebot rangiert, da es zunächst auf die Zusammensetzung der Zweckgesamtheit der Körperschaft rekurriert und nicht schon auf die konkrete Realisierung einzelner steuerbegünstigter Zwecke.

c. Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

Die Prämisse fand erst infolge der Reformierung der Reichsabgabenordnung durch die Abgabenordnung 1977 Einzug in das

Gesetz. Sie resultiert aus den Definitionen der steuerbegünstigten Zwecke (§§ 52 bis 54 AO). Vor der gesetzlichen Implementierung des Merkmals ordnete die Rechtsprechung dessen heutigen Sinngehalt partiell dem Unmittelbarkeitsgebot zu. So negierte der Reichsfinanzhof beispielsweise die „unmittelbare Förderung der Allgemeinheit“²¹² eines Vereins, der seine Mitglieder gegen die Kosten von Bergschädenprozessen versicherte.²¹³ Als Begründung für die Versagung der Gemeinnützigkeit führte er an, dass der Verein mit seiner Tätigkeit in erster Linie eigennützig agierte. Dieser Interpretationsansatz verlor bei genauer Betrachtung schon mit dem Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934²¹⁴ an Substanz. § 17 Abs. 5 StAnpG implizierte bereits den heute in § 55 Abs. 1 S. 1 AO enthaltenen Passus, der die gemeinnützige Anerkennung einer Körperschaft disqualifiziert, wenn sie „in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt“. Das Merkmal erhielt jedoch letztlich erst 1977 seine eigene Identität und rechtfertigte zweifelsfrei ab diesem Zeitpunkt keinen Auslegungsansatz mehr in Richtung Unmittelbarkeitsgebot. Es ist eigenständig zu prüfen und steht in keiner Beziehung zu § 57 AO. Ebenso wie die Ausschließlichkeit tritt auch die Selbstlosigkeit nicht allein aufgrund der Gesetzessystematik in der Prüfungsreihenfolge vor die Unmittelbarkeit, sondern weil sich auch dieses Merkmal auf die Aktivitäten der Körperschaft in toto bezieht.

3. Abweichendes gemeinnützigkeitsrechtliches Unmittelbarkeitsverständnis

a. Verbot der Unterstützung politischer Parteien (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Im Zuge des Gesetzes zur Änderung des Parteiengesetzes vom 22.12.1983²¹⁵ schränkte der Gesetzgeber die Parteienfinanzierung unter Zuhilfenahme gemeinnütziger Institutionen ein. Als steuerschädliche Sanktion auf Seiten der gemeinnützigen Geberorganisationen fügte er in § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO ein Mittelverwendungsverbot hinsichtlich der unmittelbaren und mittelbaren Unterstützung oder Förderung politischer Parteien ein. Ein Bezug zu § 57 AO besteht nicht; die Differenzierung zwischen unmittelbarer und mittelbarer Mittelverwendung soll wohl nur die Lückenlosigkeit des Verbots betonen. Erlaubt sind weder eine direkte noch eine indirekte, über zwischengeschaltete Dritte realisierte, Lancierung politischer Parteien.

b. Auffassung der Finanzverwaltung zu § 65 AO

Obwohl die allgemeinen Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 65 Nr. 1 u. 2 AO nicht mit dem Unmittelbarkeitsgebot in Zusammenhang stehen, stellt die Finanzverwaltung spezifizierend hierzu im Anwendungserlass zur Abgabenordnung jeweils auf den Terminus der „Unmittelbarkeit“ ab:

1. Zu § 65 Nr. 1 AO: *„Ein Zweckbetrieb muss tatsächlich und „unmittelbar“ satzungsmäßige Zwecke der Körperschaft verwirklichen, die ihn betreibt.“* (AEAO zu § 65, Nr. 2 S. 1);

2. Zu § 65 Nr. 2 AO: *„Die Körperschaft muss den Zweckbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke unbedingt und „unmittelbar“ benötigen.“* (AEAO zu § 65, Nr. 3 S. 2).

Der Sinngehalt des hier verwendeten Unmittelbarkeitsbegriffs differiert von dem des § 57 AO und führt somit zu unnötigen Irritationen.²¹⁶ Während sich die bereits hinreichend dargelegte Bedeutung des materiellen Grundsatzes der Unmittelbarkeit²¹⁷ teilweise aus dem Gesetz ableiten lässt, entbehren die von der Finanzverwaltung in Verbindung mit der Zweckbetriebserläuterung angeführten Termini jeder gesetzlichen Legitimation. Setzte man jene Begrifflichkeiten mit dem Unmittelbarkeitsverständnis des § 57 AO gleich, würde dies Folgendes bedeuten: Zum einen müsste der Zweckbetrieb nach § 65 Nr. 1 AO selbst, also persönlich, die satzungsmäßigen Tätigkeiten der Organisation verwirklichen. Der materielle Grundsatz bezieht sich jedoch auf die juristische Person, die den Zweckbetrieb betreibt und durch diesen gegebenenfalls ihre Satzungszwecke erfüllt. Man kann davon ausgehen, dass die Finanzverwaltung mit ihrer Wortwahl eine „direkte“ Zweckverfolgung (ohne Umwege) akzentuieren wollte. Hierfür spricht die gesondert aufgeführte Verneinung der Bedingung für Mittelbeschaffungskörperschaften, die zunächst nur der Einnahmegenerierung dienen.²¹⁸ Ferner verweist die Finanzverwaltung in § 65 Nr. 2 AO, welcher unmissverständlich auf die Erforderlichkeit des Zweckbetriebs abstellt, auf die „unbedingte“ und „unmittelbare“ Notwendigkeit zur satzungsmäßigen Zweckverwirklichung. Eine Interpretation des hier verwendeten Unmittelbarkeitsbegriffs i. S. d. § 57 AO ist abwegig; die Körperschaft müsste den Zweckbetrieb demnach selbst bzw. persönlich zur Zweckverwirklichung benötigen. Die

Voraussetzung greift aber dem Unmittelbarkeitsgebot vor und verlangt – anstelle einer persönlichen Umsetzung – die Sinnhaftigkeit des Geschäftsbetriebs für den Satzungszweck. Um dieser Intention zu genügen, reicht der Terminus „unbedingt“ vollumfänglich aus. Verständlicher wäre also eine Umbenennung (zu § 65 Nr. 1 AO) und Streichung (zu § 65 Nr. 2 AO) der nebulösen Termini durch die Finanzverwaltung.

c. Wohlfahrtspflege nach § 66 AO

„Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen dient.“ (§ 66 Abs. 1 AO). Diese Bedingung wurde von der Rechtsprechung dahingehend ergänzt, dass die Leistung den Hilfsbedürftigen „unmittelbar“ zugutekommen muss.²¹⁹ Der Annex weist deutliche Parallelen zu dem Unmittelbarkeitskriterium der umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschrift für Leistungen der Wohlfahrtspflege gemäß § 4 Nr. 18 S. 1 Buchst. b UStG auf.²²⁰ Abgesehen von der Tatsache, dass die Voraussetzung an dieser Stelle gesetzlich normiert ist, enthält sie denselben Sinngehalt. Beide Regelungen beziehen sich auf die Leistung, welche den avisierten Hilfsbedürftigen (§ 53 AO) „direkt“ zugute kommen muss. Hier besteht auch der Unterschied zum Unmittelbarkeitsverständnis des § 57 AO, welches lediglich auf die persönliche Umsetzung der Satzungsvorgaben gerichtet ist. So kann es sein, dass eine gemeinnützige Körperschaft Betreuungsdienste durchführt und damit ihre Satzungsziele selbst verwirklicht, sich aber dennoch nicht auf die Zweckbetriebsvorschrift des § 66 AO berufen kann, weil die Maßnahmen im Auftrag einer anderen Körperschaft erfüllt wurden. In diesem Fall kommt die Leistung nach Ansicht des Bundesfinanzhofs lediglich dem Auftraggeber unmittelbar zugute und nicht den bedürftigen Personen.²²¹ Eine Lockerung der restriktiven Sichtweise in Anlehnung an die Entscheidung des 5. Senats zu § 4 Nr. 18 UStG²²², wonach über das unmittelbare Zugutekommen nicht die Vertrags-, sondern die tatsächliche Leistungsbeziehung entscheidet, wäre wünschenswert, zumal das Postulat rechtlich nicht gedeckt ist.²²³

4. Positionierung des Merkmals im Gemeinnützigkeitsrecht

Die heutige Struktur des Gemeinnützigkeitsrechts existiert bekanntlich seit

der Adaption der §§ 17 bis 19 StAnpG und der Gemeinnützigkeitsverordnung in die Abgabenordnung (§§ 51 bis 68 AO) im Jahr 1977.²²⁴ Nach Anna Leisner-Egenspergers Ansicht ist dessen Gesamtaufbau – auch hinsichtlich der Prüfungsreihenfolge – logisch und dementsprechend zukünftig beizubehalten.²²⁵ Ob dies auch auf die Stellung des Unmittelbarkeitskriteriums zutrifft und welche Rolle dem Merkmal in diesem Gefüge gebührt, ist Gegenstand der nachfolgenden Betrachtung.

Allgemein formuliert hat der Gesetzgeber das Gebot der Unmittelbarkeit in der ersten Hälfte des allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts näher bestimmt. Das Merkmal ist hinter der Eingangsvorschrift (§ 51 AO) und den übrigen materiellen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit in § 57 AO definiert. Diese Positionierung ist insoweit folgerichtig, als sie – gemäß den Schlussfolgerungen aus den obigen Ausführungen zu IV. 2. – dem korrekten Vorgehen bei der Prüfung der materiellen Vorschriften entspricht. Im Verhältnis zu den steuerbegünstigten Zwecken (§§ 52 bis 54 AO) stellt die Unmittelbarkeitsbestimmung nur eine Hilfsnorm dar, welche die Art und Weise der Zweckerfüllung regelt.²²⁶ Die Nachrangigkeit zu den §§ 55 und 56 AO resultiert hingegen aus dem globalen Bezug der Normen zur Gesamtaktivität der Körperschaft, während § 57 AO auf die Verwirklichung spezieller satzungsmäßiger Tätigkeiten abzielt. Ferner ist die Platzierung des Merkmals vor den Ausnahmevorschriften in § 58 AO und den formellen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (§§ 59 bis 63 AO), die sich schließlich auf die vorgehenden Paragraphen beziehen, schlüssig. Der letzte Teilbereich des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 64 bis 68 AO) befasst sich explizit mit den wirtschaftlichen Betätigungen der gemeinnützigen Körperschaft und ist denkrichtig gesondert hinter den materiellen und formellen Voraussetzungen angehängt. Eine abweichende Positionierung des Unmittelbarkeitsgebots im Gemeinnützigkeitsrecht ist dementsprechend momentan nicht geboten.

Dritter Teil

Kooperationsformen – Untersuchung hinsichtlich der Unmittelbarkeitsprämisse im nationalen Kontext

I. Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund

1. Einführung und Kooperationsplattformen

a. Motive und Relevanz

Der Transfer von Wissen und Erfahrung weist aufgrund des gemeinhin fehlenden rechtlichen, finanziellen und organisatorischen Konnex der Akteure die geringste Kooperationsintensität zwischen gemeinwohldienlichen Organisationen auf.²²⁷ Trotz oder gerade wegen dieses informellen Charakters erfreut sich diese Kooperationsform einer großen Beliebtheit im gemeinnützigen Bereich. Die einleitend angesprochene Kurzstudie zu „Stiftungsk Kooperationen in Deutschland“ vom Bundesverband Deutscher Stiftungen erbringt hierzu den Beweis, indem sie den Austausch von Informationen als zweithäufigstes Kooperationsfeld nach der gemeinsamen Projektverwirklichung deklariert.²²⁸ Viele Körperschaften sehen in der Bildung einer gemeinsamen Kommunikationsplattform die Option, einen Know-how-Gewinn zu erzielen und dabei zugleich ihre Unabhängigkeit zu bewahren sowie den Ressourcen- und Zeitaufwand auf ein Minimum zu begrenzen. Der Meinungsaustausch zu bestimmten Themenkomplexen ermöglicht den Teilnehmern nicht nur ihre Fachfragen zu klären, sondern er eröffnet ihnen neue Perspektiven, die wiederum zur Entwicklung innovativer Ideen und Projekte beitragen können. Als Beispiel für einen kooperativen Informationstransfer zwischen gemeinnützigen Organisationen dient das von der Robert Bosch Stiftung im Jahr 2004 initiierte Anwenderforum zum Einsatz von stiftungsspezifischer Software. Die Kooperationspartner erörtern im Rahmen des jährlich stattfindenden Forums Anwendungsfragen und stellen eigene Konzepte zur Verwendung der von ihnen in corpore verwendeten Software vor.²²⁹ Weitere Alternativen zum unverbindlichen Informationsaustausch bieten beispielsweise so genannte

„Senior-Partnerschaften“, bei denen kürzlich gegründete Körperschaften von den Erfahrungen etablierter Organisationen profitieren.²³⁰

Neben der Interaktion zum gegenseitigen Informationsgewinn inkludiert die Kooperationsform zusätzlich die Kanalisierung gleichgerichteter Interessen in einem Verbund. Die Mitglieder vernetzen sich entweder informell oder in einer Organisation (z. B. Verband), um ihre Interessen gemeinsam effizienter vertreten zu können und ihre Verhandlungsmacht gegenüber Dritten zu stärken. Es besteht – ungeachtet der partiellen Organisationsbildung – nur eine minimale Kooperationsintensität zwischen den gemeinnützigen Körperschaften, da sie sich gemeinhin nicht gegenseitig bei der Zweckverwirklichung unterstützen oder Projekte arbeitsteilig verwirklichen; sie schließen sich in erster Linie zu einem Verbund zusammen, um ihre „eigenen“ Ziele wirksamer umzusetzen. Hier sind u. a. Motive wie Fundraising und Lobbyarbeit relevant. Gleichwohl knüpfen die Mitgliedsorganisationen auf diesem Wege untereinander Kontakte, die später zu einer engeren Partnerschaft führen können. Die praktische Signifikanz solcher Verbünde ist, betrachtet man etwa allein den „Bundesverband Deutscher Stiftungen“ mit seinen ca. 3.600 Mitgliedern, nicht zu bestreiten. Plattformen zur gemeinsamen Interessenvertretung existieren ferner in verschiedenen steuerbegünstigten Förderbereichen wie Sport, Wohlfahrt oder auch Denkmalschutz. Nicht zu vergessen sind rein virtuelle Vernetzungen gemeinnütziger Organisationen, z. B. zum Fundraising in Internetspendenportalen.

b. Darstellung möglicher Organisationsformen

aa. Überblick

Es existieren diverse Termini für Organisationsformen, in denen sich gemeinnützige Körperschaften austauschen bzw. ihre Interessen bündeln können. Publike Plattformen für den Erfahrungs- und Wissenstransfer sind Arbeitskreise bzw. Foren, die entweder von einzelnen Körperschaften oder von einem bereits bestehenden Verbund initiiert werden. Die gemeinschaftliche Interessenwahrnehmung erfordert hingegen i. d. R. die Mitgliedschaft in einem Verband. Diese zumeist als Verein konstituierten Interessengruppen regen neben ihren Haupttätigkeiten wie der Interessenkoordination und -vertretung in der Öffentlichkeit auch den

Informationsaustausch zwischen ihren Mitgliedern oder anderen Vertretern des gemeinnützigen Sektors (z. B. in Arbeitskreisen) an. Als Oberbegriff für interessengerichtete Kooperationen zwischen mehreren rechtlich und wirtschaftlich unabhängigen gemeinnützigen Körperschaften hat sich im Fachschrifttum ferner der Terminus „Netzwerk“ etabliert. Bedeutungsverwandte Begriffe wie Allianzen, Konsortien oder Interessengemeinschaften sind dagegen weniger präsent. Darüber hinaus weisen sie gemeinhin eine höhere Kooperationsintensität auf, die über den reinen Informationstransfer zwischen den Vertretern hinausgeht, und sind daher eher bindungsintensiveren Kooperationsformen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften zuzuordnen.²³¹

Eine Alternative zur persönlichen Vernetzung bietet das Internet als Sinnbild der modernen Informationstechnologie.²³² Gemeinwohldienliche Organisationen nutzen zunehmend virtuelle Netzwerke (Internetplattformen) zur kooperativen Kommunikation und gemeinsamen Interessenvertretung. Diese Entwicklung ist einerseits der Innovationsfreudigkeit einiger gemeinnütziger Akteure geschuldet, andererseits aber auch Ausdruck evidenter Notwendigkeit, um mit dem technischen Progress Schritt zu halten und den Kontakt zur jüngeren Generation nicht zu verlieren.

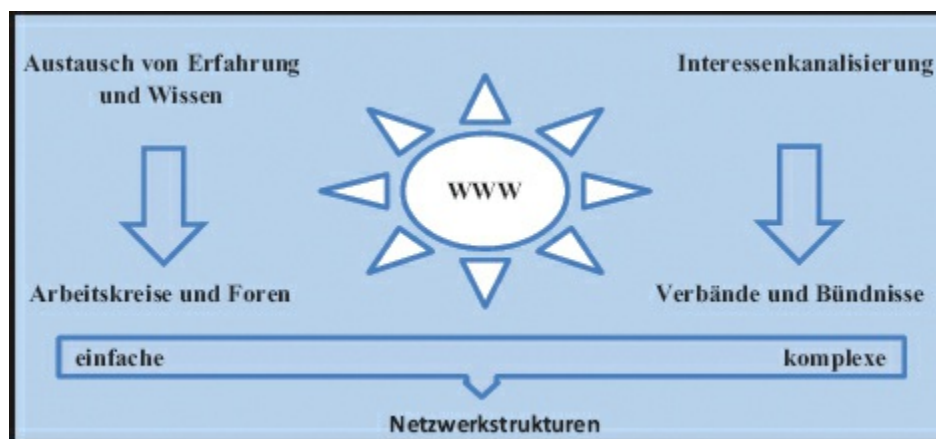


Abb. 1: Überblick Kooperationsplattformen

bb. Der Arbeitskreis als erste organisierte Kommunikationsebene

Im Komplex der mannigfachen Alternativen des informellen Erfahrungsaustauschs zwischen den Vertretern gemeinnütziger Körperschaften (z. B. Telefonat, Schriftverkehr, Besprechungen intra

muros) bieten Arbeitskreise²³³ ein erstes offizielles Forum der Begegnung und des Wissenstransfers. Sie setzen sich aus einem Kollegium von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern gemeinwohldienlicher Organisationen (z. T. auch aus Politik und Wirtschaft) zusammen, die einen Beitrag zur Erreichung des avisierten Ziels oder zur Weiterentwicklung der gewählten Thematik leisten wollen. Hauptbestandteile solcher Veranstaltungen sind Fachreferate, Diskussionsrunden und Ergebnisbesprechungen. Der Impuls für die Gründung eines Arbeitskreises sowie dessen anschließende Koordinierung geht regelmäßig auf einzelne engagierte Körperschaften oder einen Verband zurück. Während der Arbeitskreis bei dezentraler Organisation gemeinhin mittels einer – rechtlich nicht bindenden – Vereinbarung beschlossen wird, kann die Teilnahme an einem verbandsmäßig koordinierten Arbeitskreis zunächst ein mitgliedschaftliches Verhältnis voraussetzen.²³⁴ Die Beständigkeit der Kooperationsform steht in Abhängigkeit zur Thematik. Bezweckt der Arbeitskreis die Erörterung bzw. die Lösung eines aktuellen gesellschaftlichen Problems, ist von einer kurz- bis mittelfristigen Verweildauer auszugehen. Führt der Arbeitskreis hingegen einen allgemeinen Titel wie „Arbeitskreis Naturschutz“, mit wechselnden Unterthemen, kann auf eine langfristig angelegte Existenz geschlossen werden.

Zu den gewichtigsten Kommunikationsplattformen in der Stiftungslandschaft gehören zweifelsohne die vom Bundesverband Deutscher Stiftungen initiierten Arbeitskreise, Gesprächskreise und Foren, die sich beispielsweise den Themengebieten Bildung und Ausbildung, Soziales, Kirchen, Steuerrecht sowie Migration und Integration widmen. Die im Volksmund bisweilen als Instrument der Verlegenheit diskreditierte Kooperationsform ist für den gemeinnützigen Bereich von hoher Bedeutung, da sie das Wissen der Teilnehmer potenziert und somit zu einer effizienteren Zweckerfüllung beiträgt, die Entwicklung neuer Ideen begünstigt und erste Verbindungen zu künftigen Kooperationspartnern herstellt.

cc. Netzwerk – Hyperonym für interessengerichtetes Zusammenwirken

Der Terminus hat im Zuge der Transformation von Wirtschaft, Gesellschaft, Politik und Kultur zu einer Informationsökonomie und

Wissensgesellschaft²³⁵ eine Eigendynamik entwickelt, vor der sich auch der gemeinnützige Sektor nicht verschließen kann. Analog dazu hat die Bundesregierung am 06.10.2010 eine nationale Engagementstrategie²³⁶ vorgestellt, in welcher sie sich explizit für den Aufbau von Netzwerken zwischen gemeinnützigen Organisationen, Staat, Wirtschaft und Zivilgesellschaft zur abgestimmten Bündelung der Kräfte für mehr Engagement und Innovation einsetzt.

Netzwerke werden in der Fachliteratur zwar okkasionell als Kooperationsmittel steuerbegünstigter Körperschaften erwähnt, wissenschaftlich fundierte Definitionen existieren jedoch nicht. Die Begriffsbestimmungen zu den zwischenbetrieblichen Netzwerken ermöglichen am ehesten eine Adaption. Nach Sydow, einem der bedeutendsten betriebswirtschaftlichen Netzwerkforscher, handelt es sich bei einem Unternehmensnetzwerk um eine „Organisationsform ökonomischer Aktivitäten, die die Koordinationspotentiale von Markt und Hierarchie (Organisation) in intelligenter Weise miteinander verknüpft und die sich infolge durch komplex-reziproke, eher komoperative denn kompetitive und relativ stabile Beziehungen zwischen mehr als zwei rechtlich selbständigen, wirtschaftlich jedoch mehr oder weniger abhängigen Unternehmungen auszeichnet.“²³⁷ Weniger komplex und zugleich leichter auf die untersuchungsrelevanten Netzwerke übertragbar stellt sich beispielsweise die Definition von Siebert dar. Er sieht in einem Unternehmensnetzwerk die zielgerichtete Zusammenarbeit zwischen mehreren zuvor autonom agierenden rechtlich selbständigen Unternehmen.²³⁸

Aus den diversen Begriffsbestimmungen der betriebswirtschaftlichen Netzwerkforschung sind vor allem die gemeinhin korrespondierenden Merkmale „Zusammenarbeit“, „rechtliche Selbständigkeit“ und „mehr als zwei Unternehmen“ auf die herzuleitende Definition übertragbar. Es sind diesbezüglich keine Einschränkungen für gemeinnützige Körperschaften ersichtlich. Die theoretischen Ansätze differieren vor allem hinsichtlich der wirtschaftlichen Selbständigkeit der Unternehmen.²³⁹ Dieser Dissens betrifft zwar am Rande auch die thematisierten „gemeinnützigen Netzwerke“, da zwischen steuerbegünstigten Körperschaften in der Praxis durchaus konzernähnliche Strukturen existieren, die zur Einschränkung der wirtschaftlichen Selbständigkeit führen können; derartige Konstruktionen

zählen jedoch zu den bindungsintensiven Kooperationen und sind daher nicht von der Netzwerkdefinition im Sinne dieser Arbeit umfasst. Gemeinnützige Körperschaften schließen sich zu Netzwerken zusammen, um – analog zu Sieberts Ansicht²⁴⁰ – eine gemeinsame Intention zu verfolgen und diese im Verbund effizienter zu realisieren. Viele gemeinnützige Organisationen bilden beispielsweise ein Netzwerk bezüglich einzelner Mittelbeschaffungsmaßnahmen (Fundraising). Dies kann konkret bedeuten, dass sie unter einem gemeinsamen Namen wie etwa „Deutschland hilft“ Spenden für Hilfsmaßnahmen in einer Krisenregion oder auf einem bestimmten gemeinnützigen Gebiet einwerben und sich post festum die Produktionskosten der Fernsehsendung (z. B. Spendengala) oder der Werbekampagne teilen. Auf eine gemeinsame Verwendung der generierten Mittel kann jedoch nicht ohne weiteres geschlossen werden, da die einzelnen Organisationen oftmals separate Projekte in den betroffenen Regionen verfolgen.

Unter Berücksichtigung der dargelegten Aspekte definiert sich der Terminus wie folgt:

„Ein Netzwerk im gemeinnützigen Bereich ist durch die interessengerichtete Zusammenarbeit zwischen mehr als zwei rechtlich und wirtschaftlich selbständigen Körperschaften, die im Sinne der §§ 51 ff. AO steuerbefreit sind, gekennzeichnet.“

Der Begriff reicht – infolge seiner Weitläufigkeit per definitionem – vom formlosen Informationsaustausch in Arbeitskreisen bis zur organisierten Verbandsstruktur. Zu den wichtigsten Merkmalen eines solchen Netzwerkes gehören die Autonomie der gemeinwohldienlichen Netzwerkteilnehmer und deren Interessenanalogie. Eines der bekanntesten Beispiele der Organisationsform ist das „Bundesnetzwerk bürgerschaftliches Engagement“, welches sich aus Akteuren des gemeinnützigen Bereichs, aber auch aus Vertretern des Staates und der Wirtschaft zusammensetzt. Zur Förderung des gemeinsamen Ziels, der Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, tauschen sich die Mitglieder in thematisch untergliederten Arbeitsgruppen aus und erarbeiten Lösungsstrategien bzw. Projektvorschläge.

dd. Interessenwahrnehmung in Verbänden

Formalisierte Interessenkanalisierungen in Verbänden existieren nicht nur in Politik und Wirtschaft, sondern auch im gemeinnützigen Bereich. Von den ca. 15.000 Verbänden in Deutschland vertreten mehr als ein Viertel Anliegen aus den Bereichen Kultur, Bildung, Wissenschaft, Gesundheit und Soziales.²⁴¹ Die Mitgliedschaft in einem solchen Interessenverbund immaniert regelmäßig den höchsten Formalisierungsgrad der justament behandelten gemeinnützigen Kooperationsform mit niedriger Bindungsintensität.

Als Verband bezeichnet man nach dem Verständnis der Brockhaus-Enzyklopädie eine „Vereinigung von Personen oder Personengesamtheiten zur Verfolgung gemeinsamer Zwecke.“²⁴² Thematisch relevant sind vor allem die so genannten Vereins- und Zentralverbände, die Kategorisierungsformen des Oberbegriffs darstellen. Ein Vereinsverband setzt sich überwiegend aus korporativen Mitgliedern zusammen und kann als rechtsfähiger oder nichtrechtsfähiger Verein organisiert sein.²⁴³ Bei einem Zentralverband handelt es sich im Vergleich zum Vereinsverband (horizontale Gliederung) um einen vertikal untergliederten Zusammenschluss, da der Verband seine Ziele wegen der hohen Mitgliederzahl und der regelmäßigen Ausdehnung des Tätigkeitsgebiets auf Landes- und Bundesebene allein nicht an zentraler Stelle realisieren kann.²⁴⁴ Die Verbandsformen differieren ferner hinsichtlich ihres Mitgliedergefüges: Während bei einem Zentralverband die einzelnen Mitglieder der angeschlossenen Körperschaften gleichzeitig zu den Mitgliedern des Verbandes zählen, sind bei einem Vereinsverband lediglich die angeschlossenen Körperschaften selbst als Mitglieder zu qualifizieren.²⁴⁵ Beide Verbandsstrukturen können, je nach Konzeption, die höchste körperschaftliche Interessenvereinigung (Spitzenverband) bilden.²⁴⁶ Ein Vereins- oder Zentralverband, der als steuerbegünstigter Dachverband (§ 57 Abs. 2 AO) agiert, bildet ein komplexes Netzwerk (mit fester Organisationsstruktur) gemeinnütziger Körperschaften.

Die Hauptfunktion eines Verbandes liegt zumeist in der Vermittlung bzw. Förderung der Interessen seiner Mitglieder (z. B. durch mediale Präsenz, Organisationsleistungen, Informationsweitergabe an Mitglieder). Verbände mit gemeinnütziger Zweckrichtung initiieren und verwirklichen darüber hinaus bisweilen eigeninitiativ Projekte oder unterhalten selbst

gemeinwohldienliche Einrichtungen. So betreibt beispielsweise der Bundesverband des Deutschen Roten Kreuzes (DRK) als einer der sechs „Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege“ über die Koordinierung seiner Mitgliedsverbände hinaus aktiv Auslandshilfe in Krisenregionen der Welt. Zu den bekanntesten Verbänden mit gemeinnütziger Ausrichtung zählen neben den Wohlfahrtsverbänden Sportverbände wie der Deutsche Fußball-Bund (DFB), Umweltverbände wie der Naturschutzbund Deutschland (NABU) oder Bildungsverbände wie der Deutsche Volkshochschul-Verband (DVV).

2. Veranstaltungen zum gegenseitigen Wissenstransfer

a. Planung und Durchführung durch einzelne Körperschaft

Arbeitskreise und Foren zum Informations- und Erfahrungsaustausch sind oft auf die Initiativeleistung einzelner gemeinnütziger Körperschaften zurückzuführen. Entscheidend für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung solcher Veranstaltungen ist jedoch weniger der Impuls als die Realisierung sowie die damit einhergehende Frage der Finanzierung der Kommunikationsplattformen. Im Fall der isolierten Durchführung durch eine einzelne Körperschaft ist zwischen „autonomen“ Veranstaltern, die den Wissenstransfer außerhalb mitgliedschaftlicher Verhältnisse fördern, und verbandsmäßig strukturierten Organisationen, die hauptsächlich den Austausch ihrer Mitglieder intendieren, zu differenzieren. Erstere Variante ist Gegenstand der anschließenden Ausführungen. Erläuterungen zu letzterer Konstellation sind dem unteren Abschnitt zur Interessenkanalisierung in Verbundnetzwerken (u. I. 3.) zu entnehmen.

Eine gemeinnützige Körperschaft, die ihre Mittel eigenverantwortlich zur Vorbereitung und Durchführung (Eigenfinanzierung) von Arbeitskreisen und Foren einsetzt, agiert prima facie unmittelbar i. S. d. § 57 AO. Die nähere Prüfung des Unmittelbarkeitsgebots ist zum Mindesten stets redundant, wenn der kooperative Wissenstransfer mit anderen gemeinnützigen Organisationen als spezielle Fördertätigkeit zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks (§§ 52 bis 54 AO) satzungsmäßig postuliert ist. In diesem Fall erfüllt die Körperschaft unstreitig – entsprechend dem Bedeutungsgehalt von § 57 AO („persönliche Unmittelbarkeit“)²⁴⁷ – ihre satzungsmäßige Tätigkeit selbst.

Ob die Ausrichtung einer solchen Veranstaltung letztlich einen steuerbegünstigten Zweck fördert, richtet sich nach den §§ 52 bis 54 AO und ist für die Beurteilung des Unmittelbarkeitsmerkmals irrelevant.

Weniger trivial sind hingegen jene Sachverhalte, bei denen die Satzung – entgegen der gesetzlichen Bestimmung des § 60 Abs. 1 S. 1 AO – keine konkreten Angaben zur Art der Verwirklichung des satzungsmäßigen Zwecks inkludiert. Solcherart Fälle kommen ungeachtet der gesetzlichen Maßgabe in der Praxis nicht selten vor. Nach Ansicht Rainer Hüttemanns sind hier die geschäftsführenden Organe verpflichtet, vor der konkreten Mittelverwendung die zukünftigen Maßnahmen zur gemeinnützigen Zweckerfüllung zu bestimmen.²⁴⁸ Eine schriftliche Dokumentation erleichtert die spätere Nachweisführung. Tätigkeitsberichte, welche das Finanzamt regelmäßig zur Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung von den Körperschaften einfordert, können nur als Nachweis für die tatsächliche Realisierung der intendierten Maßnahmen dienen; sie ersetzen nicht die Pflicht zur vorherigen Festlegung. Anhand dieser Vorabbeschlüsse lässt sich letztlich auch die Unmittelbarkeitsprämisse überprüfen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass die Satzung, wie in § 1 Abs. 3 der Mustersatzung (Anl. 1 zu § 60 AO) gefordert, relevante Tätigkeiten zur Förderung des Satzungszwecks immaniert, hierbei jedoch nicht explizit auf die Veranstaltung von Arbeitskreisen und Foren hinweist. Man darf an dieser Stelle nun nicht den Fehler begehen und darüber sinnieren, ob die Maßnahme unmittelbar oder lediglich mittelbar dem Satzungszweck dient. Das Merkmal rekuriert zwar auf die Zweckverwirklichung, es zielt aber gerade nicht auf die gemeinwohldienliche Funktion der Fördertätigkeit, sondern auf dessen „persönliche“ Erfüllung ab. Dementsprechend handelt es sich auch bei satzungsmäßiger Absenz der Maßnahme zunächst um eine Auslegungsfrage der §§ 52 bis 54 AO. An der im anschließenden Prüfungsschritt zu kontrollierenden „Selbstverwirklichung“ der im Ergebnis als satzungsdienlich zu qualifizierenden Tätigkeit kann dann – analog zur oben skizzierten Konstellation – kein Zweifel bestehen.

Sollte sich der Initiator anstelle der Eigenfinanzierung in toto für eine partielle Weitergabe der Veranstaltungskosten, beispielsweise der Gebühren für externe Referenten, entscheiden, tritt zwangsläufig auch die Beurteilung ebenjener Kosten in den Fokus. Die Teilnehmer erfüllen ihre

satzungsmäßigen Zwecke grundsätzlich nicht unmittelbar, da sie nicht selbst in die Planung und Realisierung der Veranstaltung involviert sind, sondern einzig und allein anteilig Kosten übernehmen. Diese Einschätzung gilt nicht, falls es sich um Mittelbeschaffungskörperschaften nach § 58 Nr. 1 AO handelt, deren Zielsetzung in der Mittelgenerierung und -weitergabe für die Erfüllung der Satzungszwecke anderer steuerbegünstigter Organisationen besteht.²⁴⁹ Für die übrigen gemeinnützigen Teilnehmer gilt die Ausnahmegvorschrift des § 58 Nr. 2 AO, wonach eine partielle Mittelweitergabe an andere, ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken steuerlich unschädlich ist. Die einschlägigen Paragraphen (§ 58 Nr. 1 u. 2 AO) verweisen beide auf die Verwendung der weitergeleiteten Mittel zu steuerbegünstigten Zwecken. Im Hinblick auf die Qualifizierung der Veranstaltung als besondere Art der Verwirklichung eines gemeinnützigen Zwecks kann es jedoch durchaus zu Auslegungsdifferenzen im Veranlagungs- und Festsetzungsverfahren zwischen den jeweils zuständigen Finanzämtern des Initiators und der Teilnehmerorganisationen kommen. Eine interne Verständigung wäre an dieser Stelle sicherlich sinnvoll, um eine gleichlaufende Interpretation des Sachverhalts zu gewährleisten.

b. Koordinator bedient sich Teilnehmerorganisation als Hilfsperson

Die Initiativorganisation kann zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Tätigkeiten wie der Organisation von Arbeitsgruppen angesichts von Ressourcenengpässen (z. B. zeitliche oder personelle Restriktionen) beispielsweise auch auf die Hilfe der Teilnehmerorganisationen zurückgreifen. Um die Konformität zum Unmittelbarkeitsgebot zu wahren, muss die Leistungsbeziehung allerdings der Hilfspersonenregelung nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO entsprechen. Übernimmt einer der Teilnehmer etwa die Planung der Veranstaltung, muss er die Maßnahme grundsätzlich auf Weisung der Initiativorganisation ausführen.²⁵⁰ Eine vertragliche Bindung (schuldrechtlicher Vertrag) ist nicht zwingend notwendig, da sich das Hilfs-personenverhältnis auch aus den tatsächlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten ergeben kann.²⁵¹

Das Tätigwerden einer Teilnehmerorganisation auf Veranlassung der Initiativkörperschaft begründet grundsätzlich keine eigene

steuerbegünstigte Tätigkeit, da die Hilfsperson lediglich die steuerbegünstigten Zwecke ihres Auftraggebers verwirklicht.²⁵² Verfolgt die Organisation mit der Hilfspersonentätigkeit jedoch zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele, kann laut dem BFH-Urteil vom 17.02.2010 eine eigene steuerbegünstigte Handlung vorliegen.²⁵³ Problematisch sind insbesondere solcherart Maßnahmen, die von der Satzung der Hilfsperson nicht gedeckt sind. Ob die Tätigkeit trotz satzungsmäßiger Absenz auf die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke der Teilnehmerorganisation gerichtet ist, ergibt sich – wie bereits u. 2. a) ausgeführt – aus den relevanten Vorschriften zu den steuerbegünstigten Zwecken. Impliziert die Hilfspersonentätigkeit anstelle von operativen Hilfsleistungen wie der Veranstaltungsorganisation eher materielle, infrastrukturelle Unterstützungsleistungen, könnte es sich auch um steuerlich unschädliche Betätigungen nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO handeln. Denkbar wäre etwa, dass die Teilnehmerorganisation auf Geheiß der Initiativorganisation eigene Räumlichkeiten für die Zusammenkunft der Arbeitsgruppe zur Verfügung stellt. In diesem Fall könnte § 58 Nr. 4 AO einschlägig sein, weil die Körperschaft ihre Räume regelkonform der auftraggebenden, ebenfalls gemeinnützigen Körperschaft zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt.²⁵⁴

c. Gemeinschaftliche Realisierung und Finanzierung

Die obigen Konstellationen rekurren auf einen Hauptkoordinator, der die Veranstaltung zum gegenseitigen Wissensaustausch entweder gänzlich selbst realisiert oder die Teilnehmer als Hilfspersonen einsetzt. Segmentieren die an der Arbeitsgruppe beteiligten Körperschaften nunmehr die Organisations- und Kostenverantwortung, stellt sich die Frage nach der Unmittelbarkeit der satzungsmäßigen Tätigkeit bei jedem einzelnen Teilnehmer.

Am 08.12.1997 entschied das Finanzgericht Hamburg²⁵⁵ über die unmittelbare Zweckverwirklichung eines Vereins, der seine steuerbegünstigten Zwecke u. a. satzungsmäßig durch Veranstaltungen wie Tagungen, Lehrgänge und Arbeitstreffen förderte. Das Gericht negierte die Voraussetzung der Unmittelbarkeit bezüglich obiger Tätigkeit („Organisation von Tagungswochen“), da an den Veranstaltungen andere

Körperschaften mitwirkten, für deren Beiträge der Verein nicht die inhaltliche Verantwortung übernahm.²⁵⁶ Darüber hinaus erkannte es aufgrund der fehlenden Weisungsgebundenheit der Mitveranstalter auch nicht die Hilfspersonenregelung als erfüllt an. Im gemeinnützigkeitsrechtlichen Schrifttum herrscht gemeinhin Einmütigkeit darüber, dass das Unmittelbarkeitsgebot keine alleinige Verwirklichung der satzungsmäßigen Tätigkeiten fordert; die Maßnahmen könnten durchaus zusammen mit anderen gemeinnützigen oder steuerpflichtigen Organisationen verfolgt werden.²⁵⁷ Jan Uterhark etwa verweist in diesem Kontext auf den Begriff der „Mitverantwortlichkeit“ anstelle von „Alleinverantwortlichkeit“.²⁵⁸ Ob die finanzgerichtlich postulierte Verantwortungsübernahme für die Kooperationsbeiträge der Mitveranstalter oder die im Schrifttum propagierte „Mitverantwortlichkeit“ für die Veranstaltung in toto gerechtfertigt sind, explizieren die finalen Ausführungen des Kapitels.²⁵⁹

Auf die potenzielle Möglichkeit eines gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlusses der Kooperationspartner, etwa als GbR, sei an dieser Stelle nur hingewiesen; der Konnex zwischen § 57 AO und rechtlich verselbständigten Gemeinschaftsprojekten ist Gegenstand zweier gesonderter Kapitel.²⁶⁰

3. Interessenkanalisierung in Verbundnetzwerken

a. Zusammenschluss in Dachverbänden nach § 57 Abs. 2 AO

Für den bereits näher explizierten Terminus des Verbands (s. o. 1. b) in seiner Ausprägung als formalisierte Interessenvertretungskörperschaft mehrerer gemeinnütziger Körperschaften ist die endogene Sondervorschrift des § 57 Abs. 2 AO einschlägig.²⁶¹ Die Ausnahmeregelung für Dachorganisationen wurde von der Finanzverwaltung im Hinblick auf das erlaubte Tätigkeitsfeld des Verbands und der Steuerbegünstigung der Mitglieder näher differenziert.²⁶² In Anbetracht des Faktums, dass die Gemeinnützigkeit der Mitglieder hier nicht zur Disposition steht, sondern die Konformität der – zwischen gemeinnützigen Vertretern eingegangenen – Kooperationsform „Interessenkanalisierung“ mit dem Unmittelbarkeitsgebot, richtet sich der Fokus nachfolgend auf das zulässige Tätigkeitsfeld.

Dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung zufolge muss „die Einrichtung ausschließlich allgemeine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften erwachsene Interessen“ wahrnehmen.²⁶³ Anders ausgedrückt ist die Bestimmung nur für Organisationen relevant, die lediglich ihre Mitglieder fördern und selbst keine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erfüllen; andernfalls wäre § 57 Abs. 1 AO einschlägig. Zu den als „allgemeine Mitgliederinteressen“ umschriebenen Tätigkeiten zählen Leistungen wie Rechtsberatung, Informationsweitergabe (z. B. durch Verbandszeitschriften) und Öffentlichkeitsarbeit. Der Verband kann somit, will er weiterhin § 57 Abs. 2 AO in Anspruch nehmen, höchstens Vorbereitungsmaßnahmen, die nicht direkt auf die Erfüllung eines gemeinnützigen Zwecks abzielen, realisieren. Hierzu zählt auch die Koordinierung und Durchführung von Veranstaltungen zum Informations- und Erfahrungsaustausch zwischen den Mitgliedern. Dies gilt zumindest für solche Zusammenkünfte, die hauptsächlich den Interessen der Mitglieder dienen. Organisiert der Spitzenverband indessen beispielsweise einen frei zugänglichen „Initiativkreis zur Stärkung des Bürgerschaftlichen Engagements“, könnte darin eine Tätigkeit zur Förderung des einschlägigen steuerbegünstigten Zwecks gesehen werden. Es sollte also zwingend darauf geachtet werden, dass der Verband nicht wegen einzelner, unmittelbar auf einen steuerbegünstigten Zweck gerichteter Tätigkeiten seinen „Sonderstatus“ verliert. Nach Ansicht der Finanzverwaltung tritt exakt dieses Ergebnis ein, wenn der Dachverband nicht „ausschließlich“ allgemeine Mitgliederinteressen verfolgt. Der Gemeinnützigkeitsstatus wäre in diesem Fall durchaus bedroht, da der Verband nunmehr mit seiner gesamten Tätigkeit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften genügen müsste.

b. Kooperationsleistungen der Verbandsmitglieder

aa. Mitgliedsbeiträge

Lenkt man nunmehr die Perspektive auf die Mitgliederkörperschaften stellt sich die Frage nach der Einordnung der Mitgliedsbeiträge. Hier kommt es darauf an, ob das gemeinnützige Mitglied ausschließlich seine Mittel weitergibt oder auch operativ agiert. Begrenzt sich das Aufgabenfeld auf

die Mittelweitergabe an andere Körperschaften zur Verwirklichung zu steuerbegünstigten Zwecken, handelt es sich um eine Organisation, die den steuerbegünstigten Zweck des § 58 Nr. 1 AO mit ihrer Beitragszahlung selbst erfüllt.²⁶⁴ Die partielle Mittelweitergabe einer operativen Körperschaft richtet sich im Vergleich dazu nach § 58 Nr. 2 AO. Streng genommen ist die gemeinsame Voraussetzung (§ 58 Nr. 1 u. 2 AO) der Mittelüberlassung zu „steuerbegünstigten Zwecken“ hier als nicht erfüllt anzusehen, weil der nach § 57 Abs. 2 AO klassifizierte Dachverband laut Finanzverwaltung keine gemeinnützigen Zwecke verfolgen darf. In der Praxis sind diesbezüglich gleichwohl keine Probleme zu erwarten.²⁶⁵ An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass der Dachverband gelegentlich selbst Mitglied eines internationalen Verbands ist. Näheres dazu beinhaltet der Vierte Teil der Arbeit zu internationalen Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften.²⁶⁶

bb. Weitere Leistungen

Es ist nicht unüblich, dass sich die Mitglieder (z. B. Mitgliedsverbände auf Landesebene) zusätzlich an den Kosten des Spitzenverbands für Öffentlichkeitsarbeit oder Spendenwerbung beteiligen. Dazu gehören beispielsweise Ausgaben für Imagekampagnen, den gemeinsamen Webauftritt oder Spendenbriefe. Inwiefern solcherart Mittelverwendungen zulässig sind, richtet sich primär nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO, wonach die Mittel der Körperschaft nur für satzungsmäßige Zwecke eingesetzt werden dürfen. Basierend auf der Tatsache, dass die satzungsmäßige Zweckerfüllung ohne vorherige Mitteleinwerbung schwerlich möglich ist, erachten die Finanzverwaltung, Rechtsprechung und herrschende Lehre jedoch einen angemessenen Mitteleinsatz für die Spenden- und Mitgliederwerbung als steuerlich unschädliche Notwendigkeit.²⁶⁷ Die Ausgaben sind, obgleich sie bei gebührendem Ausgabeverhalten zulässig sind, grundsätzlich nicht auf ihre Konformität zu § 57 AO zu prüfen, da sie nicht der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke dienen.²⁶⁸ Sinn und Zweck der Mittelausgabe für Werbezwecke richtet sich einzig und allein auf eine vergleichsweise höhere Einnahmegenerierung. Eine andere Einschätzung kann sich in Bezug auf die Öffentlichkeitsarbeit ergeben; bisweilen trägt diese neben der Anhebung des Bekanntheitsgrads auch zur Zweckverwirklichung der

Körperschaft bei. Eine Umweltschutzorganisation etwa, deren Satzungsziel in der aktiven Förderung des Umweltschutzgedankens besteht, kann diesen Zweck insbesondere durch die Bewusstseinsbildung in der Öffentlichkeit verwirklichen.²⁶⁹ Die Mitgliedsorganisation müsste hierbei, jedenfalls bei gemeinschaftlicher Realisierung mit dem Spitzenverband, neben der Kostenbeteiligung wenigstens die Eckpunkte der jeweiligen Aktion mitentscheiden können.²⁷⁰

Nebstdem kann sich die Mitwirkung der Mitglieder auch auf verbandsinterne Versammlungen beziehen. Hauptkoordinator etwaiger Veranstaltungen ist i. d. R. der Spitzenverband; die Mitglieder beteiligen sich daher zumeist nur an den Kosten oder stellen Ressourcen zur Verfügung. Während in puncto Kostenbeteiligung auf die Ausführungen zu den Mitgliedsbeiträgen verwiesen werden kann, beurteilen sich Personal- und Raumüberlassungen nach § 58 Nr. 3 u. 4 AO, insofern die Dachorganisation, zumindest im Falle der Raumüberlassung, steuerbegünstigt ist.

c. Bildung von Aktionsbündnissen

Im Gegensatz zu Dachverbänden i. S. d. § 57 Abs. 2 AO sind rechtlich verselbständigte Aktionsbündnisse gemeinnütziger Organisationen nicht primär auf die Interessenvertretung ihrer Mitglieder ausgerichtet, sondern auf die Mittelbeschaffung für einen gemeinnützigen Zweck respektive einen exakt definierten Förderbereich. Demzufolge sind die kampagnengerichteten Interessenverbände regelmäßig als Fördervereine gemäß § 58 Nr. 1 AO konzipiert. Ein prominentes Beispiel ist das Bündnis „Gemeinsam für Afrika“, an dem sich 23 steuerbegünstigte Organisationen als Kooperationspartner beteiligen. Der gemeinnützige Verein zielt laut seiner Satzung darauf ab, die deutsche Öffentlichkeit über die Situation in den Ländern Afrikas zu informieren, Bildungsarbeit zu leisten sowie Spenden, Zuschüsse und sonstige Zuwendungen zu beschaffen und an die teilnehmenden Organisationen weiterzuleiten. Da es sich bei den Bündnispartnern satzungsgemäß ausschließlich um steuerbegünstigte Körperschaften handelt und diese die an sie weitergeleiteten Mittel nur für Hilfsprojekte in Afrika einsetzen dürfen, werden die Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 AO – zumindest formell – problemlos erfüllt. Weitere Kampagnen mit ähnlicher Konzeption lauten etwa auf die Namen

„Gemeinsam für Menschen in Not – Entwicklung Hilft“ oder „Aktion Deutschland Hilft“.

Für die beteiligten gemeinwohldienlichen Organisationen bildet das Bündnis ein Instrument der Spendenwerbung und Öffentlichkeitsarbeit. Ein etwaiger Mitteleinsatz zur finanziellen Ausstattung des Vereins für dessen Webauftritt oder für Spendenaufrufe in Fernseh- und Rundfunkanstalten stellt eine steuerlich unschädliche Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO dar. Während Mittelweiterleitungen für öffentlichkeitswirksame Auftritte in den Medien vor dem Hintergrund des Verwendungsgebots zu steuerbegünstigten Zwecken im Normalfall diskutabel wären, sekundieren derartige Aufwendungen die gemeinnützige Zweckverwirklichung solcher Bündnisse.

Ein Interessenverbund kann auch lediglich auf (vertraglichen) Absprachen der Partner ohne gewollte²⁷¹ gesellschaftsrechtliche Verselbständigung des Bündnisses beruhen. Schließen sich mehrere gemeinnützige Körperschaften etwa für einzelne, nicht auf Dauer angelegte Fundraisingmaßnahmen zusammen, stünde der Aufwand für die Gründung eines eigenen Vereins wohl nicht in sinnvollem Verhältnis zu den mit der Aktion generierten Spendeneinnahmen. Beispielhaft sei die gemeinschaftliche Übernahme der Produktionskosten einer Spendengala erwähnt. Die Mittelverwendung richtet sich dabei allerdings nicht wie oben nach § 58 Nr. 2 AO, weil hier keine steuerbegünstigte Körperschaft zwischengeschaltet ist, sondern bewertet sich nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO²⁷². Sollte die gemeinschaftliche Realisierung der „Verbundtätigkeit“ ausnahmsweise der satzungsmäßigen Tätigkeit eines Kooperationspartners entsprechen, muss dieser zur Wahrung der „persönlichen Unmittelbarkeit“ die Maßnahme gleichberechtigt mitbestimmen können.²⁷³

4. Projekteportale als virtuelle Netzwerke gemeinnützigen Engagements

a. Kurzüberblick

Im Vergleich zu den oben erläuterten Aktionsbündnissen gemeinnütziger Körperschaften, die ihre mediale Präsenz, zumindest bei rechtlicher Verselbständigung des Bündnisses, auch primär über das Internet konstituieren, zeichnen sich die im Folgenden betrachteten Internetplattformen durch ihre Unabhängigkeit zu den Projektträgern aus.

Die Netzwerkeinrichtungen stellen den Kosmos zur Verfügung, in dem sich gemeinnützige Körperschaften potentiellen Spendern bzw. Sponsoren mit ihren Projekten präsentieren können. Sie agieren hinsichtlich der Projektauswahl und der präferierten gemeinnützigen Themenfelder autark und zielen vor allem auf eine schnelle, direkte finanzielle Hilfe ohne großen Verwaltungs- und Werbeaufwand ab. Für die gemeinnützigen „Netzwerkteilnehmer“ bieten die Portale eine mit wenig Aufwand verbundene Möglichkeit, ihre aktuellen Projekte einem breiten Publikum (vornehmlich „jüngere Generation“) vorzustellen und dafür Spenden zu akquirieren. Es existieren grundsätzlich zwei gemeinnützigkeitsrechtliche Ausgestaltungsmöglichkeiten solcher Netzwerkstrukturen, die nachfolgend vorgestellt werden.

b. Ausgestaltung als Mittelbeschaffungskörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO

Die „klassische“ Form des Internetspendenportals vereinnahmt die Spenden zunächst in eigenem Namen und leitet sie im Anschluss an die gemeinnützigen Projektträger weiter. Es kann zu gewissen Zeitdifferenzen zwischen der Vereinnahmung durch die Spendenplattform und der Weiterleitung an die projektrealisierende gemeinnützige Organisation kommen, da manche Plattformen erst nach Erhalt des vollständigen Projektbedarfs die Überweisung vornehmen. Im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne verfolgt das zumeist als Verein oder Kapitalgesellschaft konstituierte Internetportal einen steuerbegünstigten Zweck nach § 58 Nr. 1 AO. Dies gilt allerdings nur, insofern die (privatrechtlichen) Empfängerkörperschaften selbst steuerbegünstigt sind und die an sie weitergeleiteten Mittel zur Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke beitragen.²⁷⁴ Neben dem aktuellen Freistellungsbescheid als Nachweis der Gemeinnützigkeit des Empfängers sollte die Mittelbeschaffungskörperschaft auch entsprechende Belege des Projektträgers (Verwendungsnachweis), um die tatsächliche Mittelverwendung für das Projekt zu kontrollieren, verlangen.²⁷⁵

§ 58 Nr. 1 AO stellt eher einen eigenen steuerbegünstigten Zweck dar als eine Ausnahmenvorschrift vom Unmittelbarkeitsgebot.²⁷⁶ Obwohl das Unmittelbarkeitsgebot im Normalfall als erfüllt anzusehen ist, befreit § 58 Nr. 1 AO demnach nicht von der Prüfung. Die Plattform müsste dementsprechend, als satzungsmäßige Maßnahme zur Zweckerfüllung

(„Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe“), von den Organen bzw. Angestellten der Körperschaft selbst betrieben werden oder der Betreiber müsste auf ihr Geheiß als Hilfsperson agieren.²⁷⁷

Die gemeinnützigen Projektträger verfolgen mit der Netzwerkteilnahme das gemeinsame Ziel der Spendenwerbung. Ein satzungsmäßiger Zweck wird demzufolge i. d. R. nicht gefördert.

c. Internetplattform als Vermittler zwischen Spendern und Projektträgern

Eine andere Form der virtuellen Netzwerkgestaltung besteht darin, die Spender bzw. Sponsoren direkt an die Projektträger zu vermitteln, ohne die Hilfsgelder wie im obigen Fall zuvor selbst zu vereinnahmen. Mit dieser Tätigkeit werden keine Mittel i. S. d. § 58 Nr. 1 AO beschafft; es bedarf ergo der Verfolgung eines anderen steuerbegünstigten Zwecks. In der Vergangenheit war dies allerdings mit Schwierigkeiten verbunden, da die Adaption auf einen der in § 52 Abs. 2 S. 1 AO aufgeführten Förderzwecke aufgrund der Eigentümlichkeit der Maßnahme nicht ohne Weiteres möglich war. Die Verständigung auf einen bestimmten Satzungszweck, etwa der Förderung der Volksbildung nach § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO, war nicht zuletzt von einem gewissen Entgegenkommen der Finanzverwaltung abhängig. Seit der Erweiterung der Katalogzwecke um die „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 25 AO) im Jahr 2007²⁷⁸ ist die Zuordnung der Hilfsleistung weniger zweifelhaft. Der – konträr zur Auffassung der Finanzverwaltung²⁷⁹ – mit den übrigen in § 52 Abs. 2 S. 1 AO aufgeführten gemeinnützigen Förderzielen gleichzusetzende Zweck impliziert grundsätzlich die Vermittlungsleistung der virtuellen Netzwerke. Dies begründet sich aus der Tatsache, dass ein solches Internetportal zur öffentlichen Bekanntmachung der Signifikanz ehrenamtlichen Einsatzes in unserer Gesellschaft beiträgt und vor allem jüngeren Altersgruppen verschiedene gemeinwohldienliche Betätigungsfelder kompakt näher bringt.

Die Maßnahmen zur Erfüllung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks (z. B. Unterhaltung der Internetplattform, Projektauswahl) müssen, um der Unmittelbarkeitsprämisse zu genügen, schließlich von der Körperschaft selbst oder einer Hilfsperson verwirklicht werden. Einige

Organisationen fördern ihre gemeinnützigen Satzungszwecke neben dem Betrieb eines Spendenportals auch mittels anderer Tätigkeitsfelder. Der Verein „Sponsoren für Hamburg“ etwa produziert als eine von mehreren zusätzlichen Betätigungen beispielsweise eigene Fernsehspots, in denen er monatlich drei ausgewählte Projekte anderer steuerbegünstigter Organisationen vorstellt.

Da die Projektträger infolge der Registrierung in dem virtuellen Netzwerk, unabhängig davon, ob die Förderorganisation die Mittel erst vereinnahmt oder nur als Vermittler fungiert, gemeinhin keine eigenen satzungsmäßigen Zwecke verwirklichen, besteht keine Notwendigkeit zur Prüfung des Unmittelbarkeitsgebots.

5. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge

a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung

aa. Veranstaltungen zum Wissenstransfer

Wissenstransfer

Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Planung und Realisierung durch einzelne Körperschaft</p>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Die veranstaltende Organisation verwirklicht die Tätigkeit selbst. Ob mit der Maßnahme ein satzungsmäßiger Zweck gefördert wird, richtet sich nach §§ 52 bis 54 AO.</p>
<p>2. Koordinator setzt Teilnehmer als Hilfspersonen ein</p>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Die Teilnehmer können dem BFH-Urteil vom 17.02.2010 zufolge mittels der Hilfspersonentätigkeit selbst unmittelbar agieren, insofern sie ihren Beitrag selbständig und eigenverantwortlich erfüllen. Falls eine Weisungsabhängigkeit zur auftraggebenden Organisation besteht, kommt es zu Diskrepanzen zwischen den Merkmalen.</p>
<p>3. Gemeinsame Planung und Realisierung</p>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Die Verantwortungsübernahme für die Veranstaltung und die Teilnehmerbeiträge wird ggf. als ungenügend erachtet. Das FG Hamburg negierte in einem Urteil aus dem Jahr 1997 die Voraussetzung der Unmittelbarkeit, weil die betroffene Körperschaft nicht die Verantwortung für die Beiträge der Mitveranstalter übernahm.</p>

Abb. 2: Veranstaltungen zum Wissenstransfer – Gestaltungsformen und Obstruktionen

bb. Interessenkanalisierung in Verbundnetzwerken

Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Zusammenschluss in Dachverbänden</p>	<p>Beeinträchtigung:</p> <p>a) Verlust der Stellung als Dachverband (§ 57 Abs. 2 AO) wegen einzelner, auf die Förderung eines gemeinnützigen Zwecks ausgerichteter Maßnahmen. Die Finanzverwaltung verlangt eine ausschließliche Erfüllung allg. Mitgliederinteressen.</p> <p>b) Gesetzliche Fehlpositionierung der Dachverbandsregelung kann zu unzutreffenden Interpretationen führen.</p>
<p>2. Bildung von rechtlich verselbständigten Aktionsbündnissen</p>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Die Bündnispartner können ihre Mittel ggf. nach § 58 Nr. 2 AO teilweise an den Förderverein weitergeben. Dieser wirbt wiederum gemäß § 58 Nr. 1 AO Mittel ein und leitet diese an die Bündnispartner weiter.</p>
<p>3. Aktionsbündnisse ohne rechtliche Verselbständigung</p>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Die Variante birgt ggü. Option 2 Nachteile, da kein Förderverein zwischengeschaltet ist; das Aktionsbündnis ist somit nicht wie oben dargestellt rechtlich verselbständigt. In diesem Fall bildet die Kostenbeteiligung an der Spendenwerbeaktion keine unschädliche Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 2 AO), sondern eine Mittelverwendung für i. d. R. nicht satzungsmäßig intendierte Zwecke.</p>

Abb. 3: Interessenkanalisierung in Verbundnetzwerken – Gestaltungsformen und Obstruktionen

cc. Projekteportale als virtuelle Netzwerke

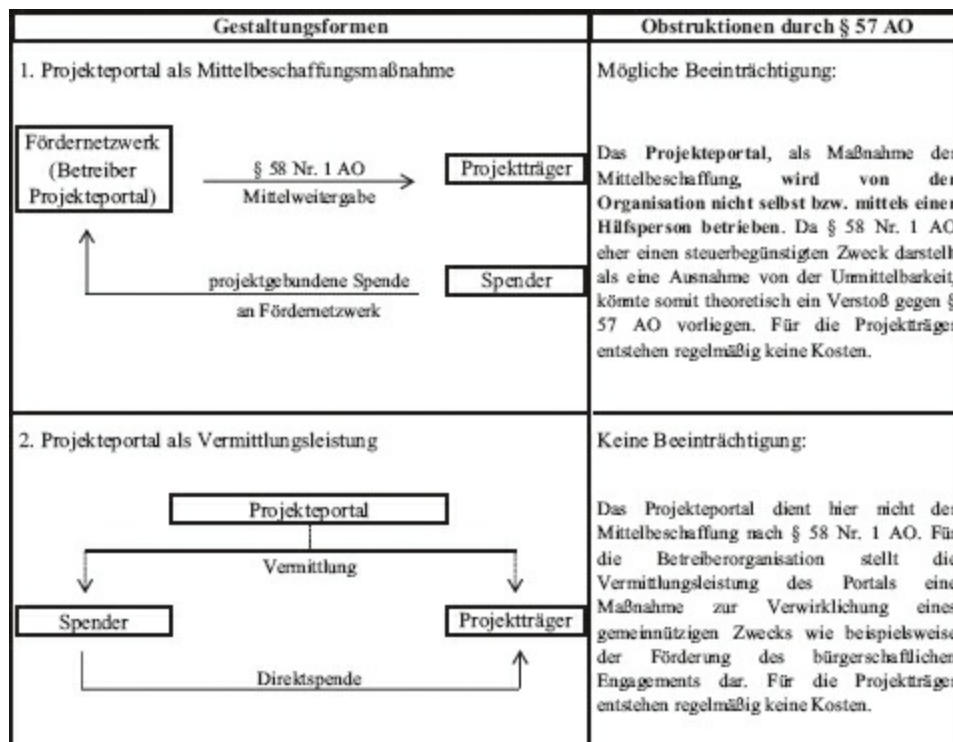


Abb. 4: Projektportale als virtuelle Netzwerke – Gestaltungsformen und Obstruktionen

dd. Obstruktionsauswahl

Von den vier ermittelten (etwaigen) Beeinträchtigungen bzw. Rechtsunsicherheiten, die in Verbindung mit dem Unmittelbarkeitsgebot entstehen, werden die folgenden zwei Obstruktionen im Anschluss näher untersucht:

- Verantwortungsübernahme für die Beiträge der Mitorganisatoren bei gemeinschaftlicher Realisierung von Veranstaltungen;
- Fehlpositionierung der Dachverbandsregelung und das Postulat der ausschließlichen Erfüllung allgemeiner Mitgliederinteressen.

Bezüglich der weiteren zwei eruierten Beeinträchtigungen (Eigenverantwortlichkeit vs. Weisungsabhängigkeit; § 58 Nr. 1 AO befreit nicht von der Unmittelbarkeitsprämisse) wird an dieser Stelle auf die Ausführungen der Kapitel II. 2. u. 5. sowie III. 2. u. 4. des dritten Teils verwiesen, welche sich detailliert mit den Problemstellungen auseinandersetzen.

b. Verantwortungsübernahme bei gemeinsamer Realisierung von Veranstaltungen

Die gemeinsame Planung und Durchführung von Begegnungen zum Informations- und Erfahrungsaustausch kann unter Umständen zum Verstoß gegen das Unmittelbarkeitsgebot führen. Als entscheidendes Abgrenzungskriterium dafür, ob eine gemeinnützige Organisation hierbei ihre satzungsmäßigen Tätigkeiten gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO selbst verwirklicht oder nicht, gilt laut Rechtsprechung und herrschender Lehre der Terminus „Verantwortung“. Das Finanzgericht Hamburg nahm in seinem – bereits u. 2. c) erläuterten – Urteil vom 08.12.1997²⁸⁰ einen Verstoß gegen das Merkmal an, weil die betreffende Körperschaft nicht die Verantwortung für die Beiträge der anderen Organisationen übernahm und zudem nicht hinsichtlich ihrer Inhalte informiert war. Auch das Schrifttum rekurriert auf den Begriff, wobei anstelle einer globalen Verantwortungsübernahme für die Veranstaltung eine „Mitverantwortlichkeit“ als ausreichend erachtet wird.²⁸¹ Fraglich ist allerdings, ob § 57 Abs. 1 S. 1 AO überhaupt eine Verantwortungsübernahme bedingt. Die gesetzliche Maxime der Selbstverwirklichung satzungsmäßiger Zwecke respektive satzungsmäßiger Tätigkeiten zur Förderung der Satzungszwecke insistiert eine persönliche Umsetzung bzw. Realisierung der statuierten Handlungsvorgaben. Setzt sich eine Körperschaft demzufolge das satzungsmäßige Ziel, ihren gemeinnützigen Zweck insbesondere mittels Veranstaltungen wie Tagungen oder Arbeitskreisen zu verfolgen, muss sie selbst an der Organisation und Durchführung der Maßnahmen beteiligt sein. Wichtiger als die partielle Übernahme der Verantwortung für die Gesamtveranstaltung erscheint in diesem Zusammenhang ergo die „Mitbestimmungsfähigkeit“.

Als Mitinitiator der Veranstaltung muss der gemeinnützigen Körperschaft ein Mitspracherecht hinsichtlich zentraler organisatorischer Entscheidungen zustehen. In diesem Kontext weist Schauhoff zu Recht auf ein Vetorecht bei der Preisgestaltung und der Planung des Veranstaltungsablaufs hin.²⁸² Die Mitwirkungspflicht an derartigen für die Durchführung der Veranstaltung signifikanten Fragestellungen ergibt sich auch aus dem Sinngehalt des § 57 AO. Dieser bezieht sich im Wesentlichen auf die Zusicherung gegenüber Dritten (z. B. private Spender, Sponsoren, staatliche Zuwendungsgeber), dass den satzungsmäßig avisierten Maßnahmen zur Förderung des gemeinnützigen

Zwecks eine tatsächliche Handlung der begünstigten Körperschaft entgegensteht.²⁸³ Im Falle der gemeinschaftlichen Realisierung von Veranstaltungen impliziert die Mitbestimmungsprämisse somit die Teilhabe an der Veranstaltung als gleichberechtigter Partner – insbesondere hinsichtlich zentraler Entscheidungen.

Die Mitwirkungspflicht an der Veranstaltung erstreckt sich aber nicht explizit auf die inhaltliche Ausgestaltung der auf die anderen Kooperationspartner aufgeteilten Aufgabenfelder. Eine Verantwortungsübernahme für deren Beiträge, wie sie das Finanzgericht fordert, ist zu restriktiv und entspricht nicht dem Gesetz, welches keine alleinige, sondern nur eine persönliche Verwirklichung der satzungsmäßigen Tätigkeiten fordert. Die Mitveranstalter müssen nur ihren eigenen – zuvor kooperativ fraktionierten – Tätigkeitsbereich selbst verantworten.

Als Ergebnis ist Folgendes zu konstatieren: Die Beeinträchtigung resultiert im Wesentlichen aus der restriktiven Interpretation des Finanzgerichts Hamburg. Dessen Forderung nach einer inhaltlichen Verantwortungsübernahme für die Beiträge der Mitorganisatoren ist rechtlich nicht gedeckt, da § 57 Abs. 1 S. 1 AO nur auf die „Selbst“-Verwirklichung der eigenen Satzungsvorgaben gerichtet ist. Eine Modifizierung der gesetzlichen Vorschrift ist dementsprechend nicht notwendig. Jeder Mitveranstalter agiert unmittelbar, sofern er in den Veranstaltungsablauf involviert ist, also ein Mitspracherecht besitzt, und einen eigenen Anteil zum erfolgreichen Gelingen beiträgt.

c. Dachverbandsregelung

aa. Problematik

Die Spezifizierung der Finanzverwaltung, dass ein regelkonformer Zusammenschluss gemäß § 57 Abs. 2 AO nur vorliegt, „wenn die Einrichtung ausschließlich allgemeine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften erwachsene Interessen wahrnimmt“²⁸⁴, kann die steuerlich unschädliche Interessenkanalisierung in Dachverbänden obstruieren. Zu einer Versagung der Regelung kann es demnach kommen, sobald der Verband neben der Vertretung allgemeiner

Mitgliederinteressen selbst steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht. Als Beispiel hierfür sei ein Sportverband genannt, der abgesehen von seinen mitgliederdienlichen Aufgaben wie der Herausgabe einer Verbandszeitschrift oder der Repräsentanz in der Öffentlichkeit selbst gemeinnützig agiert, indem er Projekte zur Förderung des Jugendsports initiiert. Bei exakter Auslegung der Vorgabe der Finanzverwaltung müsste die Dachverbandsvorschrift für den gesamten Tätigkeitsbereich des Verbands entfallen. Er würde seine satzungsmäßigen Maßnahmen zwar weiterhin unmittelbar, allerdings – bis auf die Förderung des Jugendsports – nicht unter Berücksichtigung der steuerbegünstigten Zwecke nach §§ 52 bis 54 AO erfüllen. Diese Schlussfolgerung ergibt sich aus der Tatsache, dass die „regulären“ Maßnahmen des Dachverbands – wie von der Finanzverwaltung gefordert – lediglich allgemeinen Mitgliederinteressen dienen und demzufolge regelmäßig keine steuerbegünstigten Zwecke fördern. Eine Auslegungs- respektive Gesetzesänderung ist demnach geboten, um die Gemeinnützigkeit von Dachverbänden, „die ihre gemeinnützigen Mitgliedskörperschaften fördern oder betreuen“²⁸⁵ und darüber hinaus selbst gesetzlich normierte steuerbegünstigte Zwecke verwirklichen, eindeutig zu determinieren.

bb. Umgliederung in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke

Eine Minorität von Fachexperten – allen voran Rainer Hüttemann – sieht in der privilegierten Tätigkeit der Dachorganisation eher eine Erweiterung der steuerbegünstigten Zwecke als eine Ausnahmegesellschaft vom Merkmal der Unmittelbarkeit.²⁸⁶ Diese Einschätzung ist konsequent, da die Interessenvertretung der Mitglieder ansonsten wie oben bereits beschrieben üblicherweise keine steuerbegünstigte Zweckverfolgung darstellt. Im Augenblick legt sich § 57 Abs. 2 AO wie ein „Schutzschirm“ über die Bedingungen des Gemeinnützigkeitsrechts, explizit über jene der §§ 52 bis 54 AO. Eine Limitierung der Vorschrift auf den Wirkungskreis des Merkmals hätte zur Folge, dass eine Körperschaft nur dann korrespondierend zu § 57 Abs. 2 AO agieren könnte, wenn sie keine steuerbegünstigten Zwecke verfolgt. Die Prüfung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften müsste in diesem Fall jedoch schon bei den §§ 52 bis 54 AO für beendet erklärt werden.

Fraglich ist jedoch, wie eine „Umgliederung“ der Dachverbandsvorschrift

in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke konkret zu bewerkstelligen ist. Nach § 51 Abs. 1 S. 1 AO setzen sich die steuerbegünstigten Zwecke aus gemeinnützigen (§ 52 AO), mildtätigen (§ 53 AO) und kirchlichen (§ 54 AO) Zwecken zusammen. Bedenkt man den universalen Charakter der Dachverbandsregelung, welche lediglich eine unmittelbare „steuerbegünstigte“ Zweckverfolgung der Mitgliederorganisationen fordert, kann eine Einzelerweiterung der speziellen Vorschriften grundsätzlich nicht in Betracht gezogen werden. Es kommt an dieser Stelle allerdings weniger auf die steuerbegünstigte Zweckverfolgung der Mitglieder, sondern vielmehr auf diejenige der Dachkörperschaft selbst an. Die Förderung allgemeiner Interessen der Mitglieder weist gewisse Parallelen zu dem gemeinnützigen Zweck der „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 25 AO) auf. Auch hier trägt die Leistung zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke bei. Den gemeinnützigen Mitgliedern wird die Möglichkeit gegeben, ein kooperatives Netzwerk zu bilden und infolgedessen ihre Zielsetzungen effektiver umzusetzen. Ergo zählt die Vorschrift am ehesten zu dem Regelungsbereich der gemeinnützigen Zwecke.

Eine Körperschaft verfolgt gemäß § 52 Abs. 1 S. 1 AO gemeinnützige Zwecke, „wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.“ Im Hinblick auf das Merkmal der „Förderung der Allgemeinheit“ limitiert sich die gesetzliche Regelung auf eine Negativabgrenzung. Gemäß § 52 Abs. 1 S. 2 AO wird eine Erfüllung versagt, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist oder infolge seiner Abgrenzung dauernd nur klein sein kann. Der Gesetzgeber verfolgt mit dieser unpräzise formulierten Vorschrift die Absicht, exklusive Kreise oder Sonderinteressen von der Förderung auszuschließen.²⁸⁷ Organisationen, die hauptsächlich ihre eigenen Mitglieder fördern, dürfen demnach keine überhöhten Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge verlangen; der geförderte Personenkreis wäre ansonsten begrenzt und eine potentielle Offenheit gegenüber der Allgemeinheit nicht gegeben.²⁸⁸ Während diese Bedingung durchaus von den Dachorganisationen unter Berücksichtigung der speziellen Zweckausrichtung (z. B. Wohlfahrtsverband) erfüllt werden könnte und im Sinne der Egalität auch

sollte, erscheint die Realisierung der Förderung der Allgemeinheit (Mitglieder) auf „materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet“ ungleich schwerer. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs decken materielle Werte den Bereich des wirtschaftlichen Lebensstandards ab, wohingegen mit geistigen und sittlichen Werten der ideelle Bereich sowie die Bereiche der Vernunft und des Schöngeistigen angesprochen werden.²⁸⁹ Eine konkrete Zurechnung der Dachverbandstätigkeit zu einem bestimmten Gebiet ist nicht möglich. An dieser Stelle geht auch die Argumentation, nach der die Tätigkeit mittelbar die steuerbegünstigten Zwecke der Mitgliederorganisationen fördert, fehl, da der gemeinnützige Zweck explizit auf das Aufgabenfeld des Verbands rekurriert. Aus diesem Grund kann die Regelung auch nicht § 52 Abs. 2 AO („Zweckkatalog“) zugeordnet werden, weil die hier genannten Förderzwecke nur unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO anzuerkennen sind. Von einer Einfügung in § 52 AO sollte demzufolge Abstand genommen werden. Die Adaption der Dachverbandsvorschrift bedingt also die Implementierung einer separaten Ergänzungsvorschrift. Inhaltlich könnte diese etwa wie folgt umgesetzt werden:

§ 52a Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke

Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, verfolgt einen gemeinnützigen Zweck, wenn ihre Tätigkeit auf die Förderung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder gerichtet ist. Die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 S. 2 AO gilt entsprechend.

Eine dementsprechende Gesetzesänderung würde die bisherigen Rechtsunsicherheiten eliminieren, da ein Dachverband nunmehr bedenkenlos neben der Vertretung von Mitgliederinteressen auch andere steuerbegünstigte Zwecke erfüllen könnte. Der Ausschluss der Dachverbandsregelung in toto müsste nicht mehr befürchtet werden; nach Ansicht des Bundesfinanzhofs darf eine Körperschaft mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verwirklichen.²⁹⁰ Diese Auffassung bedingt allerdings, dass sämtliche Zwecke in die Satzung aufgenommen sind bzw. infolge einer Satzungsänderung, die den Anforderungen des § 60 AO entspricht, satzungsmäßig statuiert werden.²⁹¹ Ergo müsste die Dachverbandstätigkeit als gemeinnütziger Zweck nach §

52a AO-E in der Satzung erfasst und bezüglich der Art ihrer Verwirklichung konkretisiert werden. Die Prüfung des Unmittelbarkeitsgebots bezöge sich in der Folge auf diese satzungsmäßigen Tätigkeiten.

cc. Weitere Lösungsmöglichkeiten

Die Umqualifizierung der Dachverbandsregelung im oben genannten Sinne stellt die sinnvollste Alternative zur Behebung der Obstruktion durch § 57 Abs. 2 AO dar. Es sind allerdings auch noch andere Alternativen denkbar, die im Folgenden vorgestellt werden.

In Anlehnung an die Ausnahmebestimmung für Mittelbeschaffungskörperschaften (§ 58 Nr. 1 AO) wäre auch eine Verschiebung der Vorschrift zu den steuerlich unschädlichen Betätigungen des § 58 AO vorstellbar. Prinzipiell impliziert der Paragraph Ausnahmeregelungen von den Geboten der Selbstlosigkeit (§ 55 AO), Ausschließlichkeit (§ 56 AO) und Unmittelbarkeit (§ 57 AO).²⁹² Realiter trifft dies nicht für alle aufgelisteten Einzelbestimmungen zu; § 58 Nr. 1 AO erweitert als eigenständiger steuerbegünstigter Zweck eher die §§ 52 bis 54 AO, als eine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot zu bilden.²⁹³ Insofern liegt eine Umgliederung der privilegierten Dachverbandstätigkeit, die ebenso eher einen gemeinnützigen Zweck darstellt, in den Anwendungsbereich der steuerlich unschädlichen Betätigungen nicht fern. Eine Umstrukturierung dieserart würde allerdings nur zu einer Verlagerung der Unsystematik des „allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts“ (§§ 51 bis 68 AO) führen. Die Privilegierung des Aufgabenfeldes von Dachverbänden wird methodisch weder als endogene Sondervorschrift des § 57 AO noch als exogene Ausnahmegesetz von den materiellen Grundsätzen der Gemeinnützigkeit (§ 55 bis 57 AO) in § 58 AO korrekt abgebildet. Aus diesem Grund ist eine Umgliederung in den Regelungsbereich der steuerlich unschädlichen Betätigungen, ungeachtet der Parallelen zu § 58 Nr. 1 AO, nicht empfehlenswert.

Die Finanzverwaltung sollte in jedem Fall zunächst ihre Auffassung bzw. ihre ergänzenden Bedingungen zur aktuellen Rechtslage verständlicher formulieren, um Missverständnisse und Rechtsunsicherheiten

auszuschließen. So erweist sich das Postulat der ausschließlichen Wahrnehmung allgemeiner, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften hervorgehender Interessen als zu strikt.²⁹⁴ Eine dahingehende Ergänzung der Voraussetzung, dass die Privilegierung nicht komplett entfällt, sofern der Dachverband „nebenher“ auch noch eigene steuerbegünstigte Zwecke erfüllt, erscheint zum Mindesten geboten. Falls dies bereits intendiert ist, verbirgt sich die Haltung momentan in einer allzu nebulösen Formulierung, welche einer Konkretisierung bedarf.

II. Freie Unterstützungsleistungen

1. Einführung

a. Überblick und Relevanz

Bezog sich die obige Kooperationsform noch auf einen in der Hauptsache immateriellen Wissenstransfer und Interessenverbund, knüpft die im Folgenden exemplifizierte Form der Zusammenarbeit zwischen gemeinnützigen Körperschaften an konkrete Unterstützungsleistungen an. Hierzu zählen grundsätzlich alle Maßnahmen, die einen Beitrag zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zielsetzungen des Kooperationspartners leisten können, ohne jedoch ein Abhängigkeitsverhältnis (Möglichkeit der Willensbildung) zwischen den Partnern zu statuieren. Die Signifikanz solcher Leistungen für den gemeinnützigen Sektor zeigt sich schon allein daran, dass ca. 61 Prozent der vom Bundesverband Deutscher Stiftungen statistisch erfassten rechtsfähigen Stiftungen fördernd²⁹⁵ tätig sind, d. h. – dem Bundesverband zufolge – ausschließlich andere steuerbegünstigte Organisationen oder Dritte auf Antrag monetär unterstützen.²⁹⁶ Den hohen Einfluss materieller Kooperationsleistungen bestätigt auch die Kurzstudie zu „Stiftungskooperationen in Deutschland“. Nach Einschätzung der befragten Körperschaften bildet die Aussicht auf finanzielle Unterstützung das dritthäufigste Motiv für den Eingang von Kooperationen.²⁹⁷ Neben der Bereitstellung finanzieller Mittel impliziert die Kooperationsform ferner die Zuwendung oder zeitweise Überlassung von Sachkapital wie Gerätschaften und Grundstücken sowie die befristete Gestellung von Personal. Ungebundene Ressourcen verbleiben dadurch nicht ergebnislos in der Organisation, sondern werden extern effizient für die

gemeinwohldienlichen Zwecke des Kooperationspartners eingesetzt.

b. Abgrenzung zu Abhängigkeiten im Sinne der Hilfspersonenregelung

Das Kapitel umfasst lediglich freiwillige Kooperationsleistungen, ohne dass die unterstützte bzw. unterstützende Körperschaft der Handlungsmaxime des jeweiligen Kooperationspartners unterliegt. Hierin inbegriffen sind Leistungen gemäß § 58 Nr. 1 bis 4 AO, die n. h. L. Ausnahmevorschriften vom Unmittelbarkeitsgebot bilden.²⁹⁸ Demzufolge thematisiert der Abschnitt keine weisungsgebundenen Hilfstätigkeiten, die eine steuerbegünstigte Organisation gegenüber einer anderen, ebenfalls wegen Gemeinnützigkeit privilegierten, Körperschaft als Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO²⁹⁹ erbringt.

Eine exakte Abgrenzung zwischen den erwähnten Formen ist in der Praxis alles andere als trivial.³⁰⁰ Die Rechtsprechung befasst sich immer wieder mit dieser Problematik. So versagte beispielsweise das Finanzgericht Niedersachsen am 08.04.2010³⁰¹ einem Verein die Berufung auf die Hilfspersonenvorschrift, weil dieser ausschließlich Spenden und Mitgliedsbeiträge an seinen Kooperationspartner weiterleitete und der Empfänger die Mittel anschließend eigenverantwortlich für seine Satzungszwecke einsetzte. Der Verein übertrug damit keine Willensbekundung hinsichtlich der Verwendung der Mittel entsprechend seiner eigenen Satzungsziele auf den Kooperationspartner und setzte diesen – laut der zutreffenden Auffassung des Finanzgerichts – auch nicht als Hilfsperson ein. An dieser Stelle wäre nun gemeinhin die Sonderregelung für Mittelbeschaffungsorganisationen nach § 58 Nr. 1 AO einschlägig gewesen; ein von der Finanzverwaltung geforderter Hinweis darauf ergab sich jedoch nicht aus der Satzung des Vereins, so dass dieser sich auch nicht auf diese Vorschrift berufen konnte. Da er seine freien Mittel vollumfänglich weitergab, kam auch nicht § 58 Nr. 2 AO in Betracht. Generell gilt in solchen Fällen Folgendes: Eine Körperschaft, deren Zielsetzung in der Weitergabe finanzieller Mittel an ebenfalls steuerbegünstigte Kooperationspartner besteht, agiert nicht weisungsabhängig zu den Leistungsempfängern, falls die Art und die Realisierung des Mitteleinsatzes sowie die Wahl des Adressaten in eigener Hand verbleiben. Der Mittelempfänger hingegen unterliegt nicht dem

Willen der Geberorganisation, insofern er über den konkreten Mitteleinsatz selbst entscheiden kann. Turnusmäßige Berichterstattungen, Mittelverwendungsnachweise oder Veröffentlichungspflichten gegenüber dem Unterstützer führen allein noch nicht zu einem Abhängigkeitsverhältnis im Sinne einer Weisungsgebundenheit.³⁰²

c. Keine Synonymisierung sog. Fördertätigkeiten

Eine Differenzierung zwischen operativer und fördernder Tätigkeit erfolgt primär im Stiftungsrecht. Der Quell dieser Unterteilung liegt allerdings weniger in der deutschen Stiftungshistorie begründet.³⁰³ Vielmehr stammen die Begrifflichkeiten aus dem für die internationale Philanthropie signifikanten amerikanischen Stiftungswesen.³⁰⁴ Sie leiten sich aus den inhaltlich ähnlich besetzten Stiftungstypen „operating foundation“ und „grant-making foundation“ ab.³⁰⁵ Anders als im deutschen Recht wurde die Unterscheidung zwischen den zwei Formen in den USA kodifiziert.³⁰⁶

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelung existieren verschiedene Erklärungen jener Begriffe in der deutschen Fachliteratur. Beispielsweise führt dem Bundesverband Deutscher Stiftungen zufolge eine operative Stiftung eigene Projekte durch, wohingegen eine Förderstiftung nur auf Antrag fremde Projekte bzw. andere gemeinwohlorientierte Körperschaften fördert.³⁰⁷ Oftmals implizieren die Definitionen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Abgrenzungen zwischen unmittelbarer und mittelbarer Zweckverwirklichung. Förderstiftungen unterstützen andere Organisationen bei deren Zweckerfüllung demgemäß mittelbar, während operativ tätige Stiftungen ihren Satzungszweck selbst, also unmittelbar, verwirklichen.³⁰⁸ Stephan Schauhoff erweitert die vornehmlich auf das Stiftungsrecht begrenzte Unterscheidung auf alle gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Körperschaften.³⁰⁹ Andere Experten auf dem Gebiet des Gemeinnützigkeitsrechts differenzieren wiederum nicht zwischen operativer und fördernder Zweckverwirklichung, sondern orientieren sich an den gemeinnützigkeitsrechtlich festgelegten Termini.³¹⁰

Eine Unterscheidung zwischen operativer und fördernder Tätigkeit kommt für die vorliegende Arbeit nicht in Frage, da ein konkreter Bezug zu der Prämisse der Unmittelbarkeit bzw. deren Ausnahmen sinnverfälschend wäre. Zum einen hat der Gesetzgeber den zuvor in § 11 Abs. 1 GemVO

1953 enthaltenen unbestimmten Terminus der „mittelbaren Zweckverwirklichung“ mit Inkrafttreten der Abgabenordnung am 01.01.1977 eliminiert. Zum anderen kann eine fördernde Tätigkeit unter Umständen auch den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft dienen und von jener damit unmittelbar (persönlich) verfolgt werden.³¹¹

d. Rechtsgrundlagen

Kooperationsleistungen im Sinne dieses Kapitels können formlos erbracht werden, sich direkt aus der Satzung der leistungsgewährenden Körperschaft ergeben oder auf individuellen vertraglichen Vereinbarungen beruhen.

Eine gemeinnützige Mittelbeschaffungsorganisation i. S. d. § 58 Nr. 1 AO muss zwar ihr Vorhaben und den steuerbegünstigten Zweck, für den die Mittel eingeworben werden, in der Satzung statuieren; die Finanzverwaltung insistiert allerdings nicht auf einer exakten Festlegung der Empfängerorganisationen.³¹² Zweckfremde Unterstützungsleistungen nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO können sogar in Gänze satzungsmäßig unerwähnt bleiben. Die Benennung der Destinatäre in der Satzung bildet demnach immer ein freiwilliges Element. Insofern jedoch eine Entscheidung dahingehend getroffen wurde, können die angeführten Empfänger unter Umständen einen Leistungsanspruch geltend machen.³¹³

Hat sich die Körperschaft nicht satzungsgemäß auf bestimmte Begünstigte festgelegt, kann sie entweder Förderanträge annehmen, in denen andere gemeinnütze Körperschaften um Unterstützungsleistungen für spezielle Projekte werben, oder nach eigenen Kriterien selbst geeignete Empfänger selektieren. Die Leistung wird anschließend einseitig durch die Organe oder mittels eines Vertragsabschlusses zuerkannt.³¹⁴ Welche Auflagen an die Zusage geknüpft sind, divergiert von Fall zu Fall. Gehen die Verpflichtungen allerdings über einen Mittelverwendungsnachweis und die Bekanntgabe des Gebers im Rahmen des Projektes hinaus, kann daraus wiederum eine Abhängigkeit im Sinne der Hilfspersonenbestimmung resultieren. Hiervon müsste etwa bei einer konkreten Einflussnahme des Mittelgebers auf die Projektdurchführung ausgegangen werden.³¹⁵

Eine Sonderform stellt der sog. Weiterleitungsvertrag dar. Hier verpflichtet

sich der Erstempfänger einer Zuwendung gegenüber der bewilligenden Institution (z. B. Behörde), einen bestimmten Anteil der Gesamtsumme an seinen Kooperationspartner (Zweitempfänger) weiterzuleiten. Die Höhe des „durchlaufenden“ Betrags statuiert zumeist schon der Zuwendungsbescheid der Behörde.

2. Freie Unterstützungsleistung als Satzungszweck

a. Unterstützung ohne Gegenleistung

Gemeinnützige Organisationen, die satzungsgemäß ausschließlich Mittel³¹⁶ für andere steuerbegünstigte Körperschaften beschaffen, um deren Satzungszwecke zu unterstützen (sog. Mittelbeschaffungsorganisationen), fallen in den Anwendungsbereich des § 58 Nr. 1 AO, welcher eine steuerlich unschädliche Betätigung fingiert.³¹⁷ Die folgende Betrachtung umfasst zunächst den praktisch bedeutsameren Fall der materiellen Unterstützung ohne Gegenleistung des begünstigten Kooperationspartners.³¹⁸

Prima vista könnte man annehmen, dass die Kooperationsform im Hinblick auf das Unmittelbarkeitsgebot mit der Ausnahmevorschrift zu § 57 AO eindeutig geregelt ist. Die von der Finanzverwaltung bedingte Festlegung der „Beschaffung von Mitteln“³¹⁹ als satzungsmäßigen Zweck hat jedoch die Position im Schrifttum genährt, nach der die Vorschrift des § 58 Nr. 1 AO weniger eine Ausnahme vom Gebot der Unmittelbarkeit als eine Ergänzung der §§ 52 bis 54 AO darstellt. Einer der Verfechter dieser These ist Rainer Hüttemann. Er beruft sich vor allem auf den fehlenden Bezug der Bestimmung zum tatsächlichen Gehalt des Merkmals der Unmittelbarkeit, der Notwendigkeit des eigenen Handelns der Körperschaft.³²⁰ Um diese These zu evaluieren, muss zunächst nochmal die Grundaussage zur obigen „persönlichen“ Interpretation der Unmittelbarkeit in Erinnerung gerufen werden. Das Unmittelbarkeitsgebot ist danach stets dann als erfüllt anzusehen, wenn die Körperschaft ihre in der Satzung oder per Geschäftsführungsbeschluss determinierten Tätigkeiten zur Verwirklichung der satzungsmäßig statuierten steuerbegünstigten Zwecke selbst oder unter Zuhilfenahme von Hilfspersonen umsetzt.³²¹ Eine Körperschaft i. S. d. § 58 Nr. 1 AO muss – wie oben angesprochen – allerdings neben dem intendierten

steuerbegünstigten Zweck die „Mittelbeschaffung“ gesondert als Satzungszweck festsetzen. Die Vorschrift wird damit faktisch aus der Sphäre der konkreten Zweckverwirklichung des § 57 AO herausgelöst und in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke verschoben. Ohne diese Schlussfolgerung wäre die Mittelbeschaffungsaktivität nicht steuerlich privilegiert, da allein mit der Tätigkeit andernfalls kein eigener gemeinwohldienlicher Zweck begründet oder gefördert werden würde. In der Praxis spiegelt sich die Maßgabe vorrangig anhand zweier, von der Finanzverwaltung als zulässig erachteter, satzungsmäßiger Formulierungsalternativen³²², die nachfolgend am Beispiel eines Naturschutzvereins³²³ vorgestellt werden, wider:

1. Mittelbeschaffung als alleiniger Satzungszweck (mit und ohne festem Destinatär)³²⁴

Zweck des Vereins „Grüne Freunde“ ist die Beschaffung und Zuwendung von Mitteln im Sinne des § 58 Nr. 1 AO:

- für bzw. an die steuerbegünstigte Stiftung „Naturerlebnis“ in Berlin zur Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke;
- zur Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder durch andere steuerbegünstigte Organisationen bzw. Körperschaften des öffentlichen Rechts.

2. Mittelbeschaffung als Art der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke

Zweck des Vereins „Grüne Freunde“ ist die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder.

Der Zweck wird dadurch verwirklicht, dass der Verein gemäß § 58 Nr. 1 AO Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke anderer Naturschutzorganisationen beschafft. Die Einwerbung erfolgt insbesondere für die steuerbegünstigten Zwecke der Stiftung „Naturerlebnis“ in Berlin.

Die beispielhaft illustrierten Satzungsauszüge verdeutlichen, dass die Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO nicht immer als eigener Satzungszweck verstanden wird, sondern oftmals auch als Maßnahme zur

Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke. Aus ersterer Interpretation als eigener steuerbegünstigter Zweck folgt, dass das Unmittelbarkeitsgebot – in Übereinstimmung mit den obigen Erkenntnissen – nicht berührt wird, sondern allein der übergeordnete Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke. Dementsprechend bleibt das Unmittelbarkeitsgebot prüfungsrelevant. Es müsste jedoch, in Analogie zu § 1 Abs. 3 der Mustersatzung zu § 60 AO, satzungsmäßig fixiert werden, mithilfe welcher Tätigkeiten die Akquisition von Mitteln insbesondere erfolgen soll, um deren Selbstverwirklichung durch die Körperschaft zu kontrollieren. Darüber hinaus befreit auch die zweite Auslegung der Regelung als konkrete Maßnahme zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke die Körperschaft nicht von dem Gebot der Unmittelbarkeit. Die satzungsmäßig statuierte Tätigkeit (Beschaffung von Mitteln) ist ebenso wie andere Maßnahmen in Konformität zu § 57 AO auszuführen. Aufgrund der Tatsache, dass es sich hier bereits um eine spezielle Tätigkeit zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks handelt, sind – im Gegensatz zur ersten Interpretation – nähere Angaben zum Ablauf der Maßnahme redundant.

Der steuerbegünstigte Zweck bzw. die Fördertätigkeit der „Mittelbeschaffung“ unterliegt, den obigen Ausführungen zufolge, somit grundsätzlich der Prämisse der Unmittelbarkeit. Ad interim scheint daher klärungsbedürftig, welche Tätigkeiten sich hinter dem Terminus verbergen. Zu den Aktivitäten zur Generierung von Mitteln³²⁵ zählen nicht nur Aufwendungen für Spenden- und Mitgliederwerbung (z. B. Mailingaktion, Spendengala), sondern auch wirtschaftliche Betätigungen wie die Vermögensverwaltung und die Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe. Diese satzungsmäßig statuierten bzw. von den Organen der Körperschaft zuvor festgelegten Mittelbeschaffungsmaßnahmen müssen folglich unmittelbar erbracht werden. Demnach ist etwa ein als Mittelbeschaffungskörperschaft ausgestaltetes Projekteportal³²⁶ dazu angehalten, seine Internetspendenplattform, als satzungsmäßige Tätigkeit zur Zweckerfüllung, selbst zu betreiben oder den Betreiber als Hilfsperson einzusetzen.³²⁷ Sollte die Haupteinnahmequelle hingegen aus Spenden bestehen, die von einem externen Fundraisingunternehmen eingeworben werden, ist hierbei ebenso die Voraussetzung der Hilfspersonenregelung nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO einzuhalten. Dass diese Schlussfolgerung für

nicht wenige regelrecht grotesk anmuten mag, erscheint nachvollziehbar, es ist jedoch die finale Erkenntnis aus obiger Interpretation.

Neben der genannten Mittelbeschaffung impliziert der Satzungszweck zusätzlich – wenn auch von der Finanzverwaltung nicht wörtlich gefordert³²⁸ – die Mittelweitergabe „für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts“ (§ 58 Nr. 1 AO). Angesichts dieses Faktums muss auch die „Mittelweitergabe“ dem Unmittelbarkeitsgebot entsprechen. Irrelevant sind hierbei zunächst die gesetzlichen Differenzierungen im Hinblick auf die Empfänger (privatrechtliche und öffentlichrechtliche Körperschaften); entscheidend ist die Tätigkeit an sich, der Mitteltransfer an den satzungsmäßig intendierten Kooperationspartner. Im Gegensatz zu § 58 Nr. 2 AO legitimiert § 58 Nr. 1 AO die Körperschaft zu einer vollumfänglichen Mittelweitergabe. Ausgehend von der Mitteldefinition des Bundesfinanzhofs tangiert dies sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft.³²⁹ In der Regel erfolgt die Weiterleitung durch die Organisation selbst, wobei die Zwischenschaltung einer dritten Person prinzipiell auch denkbar ist. Letztere Konstellation könnte wiederum einen Verstoß gegen das Unmittelbarkeitsgebot nach sich ziehen, sofern der „Mittelsmann“ weder den steuerlichen Anforderungen (§ 58 Nr. 1 AO) an den angestrebten Adressat der Leistung entspricht noch als Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO agiert. Dies könnte beispielsweise zutreffen, falls eine Mittelbeschaffungskörperschaft, die satzungsgemäß Mittel zur Förderung des Naturschutzes gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 8 AO beschafft, ihre Gelder einer nicht steuerbegünstigten Betreiberorganisation eines Projekteportals zur Verfügung stellt und jene die Mittel im Anschluss eigenständig an eine Naturschutzorganisation weiterleitet. Der Betreiber geht in diesem Beispiel nicht auf Geheiß (Willen) der Beschaffungsorganisation im Sinne der Hilfspersonenvorschrift vor, da er die Mittel autonom in eigener Verantwortung für ein Naturschutzprojekt seiner Wahl einsetzt. Erfährt er hingegen selbst Steuervorteile wegen Gemeinnützigkeit und agiert lediglich nicht im Sinne der Mittelbeschaffungsorganisation, könnte wiederum die Ausnahmegvorschrift des § 58 Nr. 2 AO einschlägig sein, weil jene auch für Körperschaften i. S. d. § 58 Nr. 1 AO gilt.³³⁰

b. Unterstützung mit Gegenleistung

Die Betrachtung bezieht sich lediglich auf (partielle) Ausgleichsleistungen des steuerbegünstigten Kooperationspartners an die unterstützende Körperschaft. Nicht thematisiert werden hingegen Gegenleistungen bzw. Einnahmen aus der satzungsmäßigen Mittelbeschaffungsaktivität nach § 58 Nr. 1 AO (z. B. Fundraising). Diese bilden notwendige Vorbereitungsmaßnahmen (Mittelbeschaffung), die die spätere Kooperationsleistung (Mittelweitergabe an Empfängerkörperschaft) erst ermöglichen.

Klärungsbedürftig erscheint zunächst die Frage, ob der Erhalt einer Gegenleistung den steuerlich privilegierten Status nach § 58 Nr. 1 AO revidieren kann.³³¹ Fakt ist, dass es zu einer Mittelweiterleitung an den Kooperationspartner kommen muss. D. h., die Gegenleistung muss unterhalb des marktüblichen Niveaus liegen, so dass dem Empfänger ein Vorteil gewährt wird.³³² Diese Bedingung erfüllt sich beispielsweise im Falle der Gewährung eines zinsgünstigen Darlehens an den Kooperationspartner, welche eine spezielle Art der Verwirklichung des satzungsmäßigen Zwecks bilden kann.³³³ Eine marktübliche Verzinsung des Darlehens würde keine Kooperationsleistung im Sinne einer Mittelweitergabe, sondern lediglich ein Mittelbeschaffungsinstrument für die Organisation darstellen. Neben Finanzmitteln können auch Sachmittel gegen Entgelt weitergeleitet werden. Dieser Rückschluss resultiert allein schon aus der – oben unter 2. a) – ausgeführten Tatsache, dass eine Organisation i. S. d. § 58 Nr. 1 AO gemeinhin ihre Vermögenswerte in toto auf den Kooperationspartner übertragen kann. So könnte eine Mittelbeschaffungskörperschaft, die Sachspenden wie Kleidung und Lebensmittel von Unternehmen einwirbt und anschließend an internationale Hilfsorganisationen weiterleitet, von den Empfängern eine Aufwandsentschädigung, etwa für Personal- und Transportkosten, verlangen, insofern diese nicht den marktüblichen Wert der Sachleistung erreicht. Beschränkt sich die Mittelweitergabe auf teilentgeltliche Nutzungsüberlassungen von Geräten, Gebäuden oder Grundstücken ergeben sich Parallelen zur vergünstigten Darlehensvergabe. Im Gegensatz zu Geldkapital wird dem Empfänger Sachkapital für eine bestimmte Zeit bereitgestellt. Der steuerlich legitimierte (§ 58 Nr. 1 AO) und

satzungsmäßig intendierte Kooperationspartner muss auch hier – ungeachtet der Ausgleichsleistung – von der Förderkörperschaft gegenüber steuerpflichtigen, erwerbswirtschaftlich agierenden Unternehmen begünstigt werden. Ergo steht es einer Mittelbeschaffungskörperschaft unter Einhaltung obiger Bedingungen zum Beispiel frei, hauptsächlich Gebäude an einen gemeinnützigen Träger zum Betrieb von Altenpflegewohnheimen und Behindertenwohnheimen vergünstigt zu verpachten. Insofern die satzungsmäßige Tätigkeit zur Zweckerfüllung (hier Gebäudeverpachtung) von der Körperschaft selbst initiiert wird, steht auch der Erfüllung des Unmittelbarkeitsgebots nichts im Wege.³³⁴ Eine Überschneidung mit der Ausnahmeregelung des § 58 Nr. 4 AO, wonach eine Körperschaft ihre Räumlichkeiten unter bestimmten Voraussetzungen anderen Organisationen zur Nutzung überlassen kann, ist ausgeschlossen. Die Vorschrift normiert lediglich eine steuerlich unschädliche Nebentätigkeit, die nicht als steuerbegünstigter Zweck bzw. als Art der Zweckverwirklichung in die Satzung aufgenommen werden muss.³³⁵ Daher ist der Oberfinanzdirektion Frankfurt zwar zuzustimmen, wenn sie in der Tätigkeit von Hallenbauvereinen, deren alleinige Handlungsintention in der Weitervermietung der errichteten Halle an andere gemeinnützige Körperschaften besteht, im Hinblick auf § 58 Nr. 4 AO keinen eigenen gemeinnützigen Zweck sieht.³³⁶ Es könnte sich hierbei allerdings um eine spezielle Art der Zweckverwirklichung gemäß § 58 Nr. 1 AO handeln, falls die Halle den Mietern unterhalb des marktüblichen Mietpreises überlassen wird.

Es existieren somit zwei verschiedene Möglichkeiten der teilentgeltlichen Mittelweitergabe: zum einen die vergünstigte direkte Eigentumsübertragung von Geld und Sachkapital und zum anderen die Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten, bei der die Unterstützungsleistung aus dem Differenzbetrag zwischen tatsächlicher Preisforderung und Marktpreis resultiert.³³⁷ Die zweite Variante ermöglicht es einer Mittelbeschaffungskörperschaft auch, dem Kooperationspartner – unabhängig von § 58 Nr. 3 AO – teilentgeltlich Arbeitskräfte zur Verfügung zu stellen, da sich der Mitteltransfer auf die verringerten Personalkosten des Empfängers und nicht auf das Personal direkt bezieht.

Sobald die unterstützungsleistende Organisation die explizierten

Möglichkeiten der Mittelweiterleitung für den Kooperationspartner selbst (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO) oder mittels einer Hilfsperson (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO) erbringt, kann auch das Unmittelbarkeitsgebot als erfüllt angesehen werden.³³⁸

Hinsichtlich der ertrag- und umsatzsteuerlichen Folgen einer diesbezüglichen Kooperationsleistung sind die §§ 64 ff. AO bzw. die speziellen Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften des § 4 UStG einschlägig. Die teilentgeltliche Mittelweitergabe ist im Gegensatz zu den Unterstützungsleistungen nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO Bestandteil des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks und insofern gegebenenfalls als Zweckbetrieb (§ 65 AO) zu werten.³³⁹ Diese Tatsache kann sich auch positiv auf einzelne umsatzsteuerliche Befreiungsnormen wie etwa § 4 Nr. 18 UStG auswirken.

3. Freie Unterstützungsleistung als satzungsgemäße und -ferne Tätigkeit

a. Überblick

Im Folgenden werden jene Unterstützungsleistungen zwischen gemeinnützigen Kooperationspartnern hinsichtlich des Unmittelbarkeitsgebots betrachtet, die keinen Hauptzweck der Körperschaften i. S. d. §§ 52 bis 54, 57 Abs. 2 oder 58 Nr. 1 AO bilden. Zu den Kooperationsleistungen zählen – analog zu § 58 Nr. 1 AO – Eigentumsüberlassungen von Geld- und Sachkapital, Nutzungsüberlassungen von Wirtschaftsgütern sowie Personalgestellungen. Für die Beurteilung jener Sachverhalte werden gemeinhin die steuerlich unschädlichen Betätigungen des § 58 Nr. 2 bis 4 AO³⁴⁰ zugrundegelegt. Angesichts der Tatsache, dass die Unterstützungsleistungen keinem gesetzlich normierten steuerbegünstigten Zweck zuzuordnen sind, sah sich der Gesetzgeber zu dieser Sonderregelung veranlasst. Die Finanzverwaltung fordert im Gegensatz zu dem Zweck der „Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe“ (§ 58 Nr. 1 AO) keine satzungsmäßige Erwähnung der Nebenleistungen.³⁴¹

b. Tätigkeit zur satzungsmäßigen Zweckverwirklichung

Zunächst sind jene Unterstützungsleistungen zu betrachten, die zwar selbst keinen steuerbegünstigten Zweck (§§ 52 bis 54, 57 Abs. 2 oder 58 Nr. 1 AO) bilden, jedoch eine spezielle Tätigkeit zur Erfüllung des Satzungszwecks darstellen. Dabei sind nicht die Sonderregelungen nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO einschlägig, da die hier behandelten Maßnahmen unmittelbar der Zweckverwirklichung des Zuwendungsgebers dienen und keinen steuerlich unschädlichen Nebenzweck darstellen. Dies wird vor allem am Beispiel der Personalüberlassung deutlich. Eine gemeinnützige Körperschaft etwa, deren steuerbegünstigter Satzungszweck auf die Förderung der Jugend- und Altenhilfe bzw. des Wohlfahrtswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 u. 9 AO) abzielt, erfüllt diesen Zweck regelmäßig mithilfe von Betreuungsleistungen gegenüber den Hilfsbedürftigen. Überlässt die Körperschaft ihre Arbeitskräfte nunmehr eigenverantwortlich an eine ebenfalls gemeinnützige Einrichtung (z. B. Krankenhäuser), um die satzungsmäßig postulierten Betreuungsleistungen dort auszuführen, kann

darin eine unmittelbare satzungsmäßige Zweckverwirklichung gesehen werden.³⁴² Müssen die Satzungszwecke der Kooperationspartner somit zwingend identisch sein? Nein, denn die in der gemeinnützigkeitsrechtlichen Prüfungsreihenfolge³⁴³ zuvor als zweckdienlich bewertete Tätigkeit (ansonsten keine Förderung eines steuerbegünstigten Satzungszwecks) bedarf lediglich einer satzungskonformen Ausführung i. S. d. § 57 Abs. 1 AO. Insofern kann auch die Überlassung von Schwestern eines Ordens an Gesundheits- oder Bildungseinrichtungen, welche in der Literatur oftmals als Paradebeispiel für die Ausnahmegesetzgebung des § 58 Nr. 3 AO angesehen wird³⁴⁴, zu dieser Fallgruppe zählen. Der 5. Senat sah beispielsweise in einem Urteil aus dem Jahr 1971 die Voraussetzung der Unmittelbarkeit für eine Schwesternabteilung an eine Bildungseinrichtung völlig zu Recht als gewahrt an, weil die gemeinnützige Einrichtung mit dieser Tätigkeit ihren satzungsmäßigen Vorgaben (Erteilung von Unterricht) nachkam und somit ihren Satzungszweck verwirklichte.³⁴⁵

Neben der Personalbereitstellung können auch Nutzungsüberlassungen von Wirtschaftsgütern den Satzungszweck des zuwendenden Kooperationspartners fördern. So kann es etwa dem öffentlichen Gesundheitswesen (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO) dienen, Grundstücke und Gebäude an andere gemeinnützige Organisationen zum Betrieb von Krankenhäusern und sonstigen ambulanten oder stationären Therapieeinrichtungen zu vermieten oder zu verpachten.³⁴⁶ In gleicher Weise kann die vergünstigte Bereitstellung von Bürogebäuden an weniger finanzkräftige gemeinnützige Organisationen das bürgerschaftliche Engagement (§ 52 Abs. 2 Nr. 25 AO) fördern. Auch hier liegt der Fokus wiederum auf der Auslegung des betreffenden gemeinnützigen Zwecks. Handelt es sich bei der Vermietungstätigkeit um eine von mehreren Maßnahmen zur Erfüllung des Satzungszwecks, ist eine positive Bewertung der zuständigen Finanzbehörde hingegen wahrscheinlicher, als wenn sich die Zweckverfolgung in der Raumgestaltung begrenzt. Das Finanzgericht Baden-Württemberg etwa erkannte in seiner Entscheidung vom 31.07.1997 die alleinige Überlassung von Räumen an eine gemeinnützige Körperschaft nicht als „unmittelbar gemeinnützige (Haupt-)Tätigkeit“ an.³⁴⁷ Ob eine solche Einzelmaßnahme hinreichend ist, die Allgemeinheit auf einem bestimmten Gebiet (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 bis 25 AO)

zu fördern, kann sicherlich nur unter Zugrundelegung des Einzelfalls beantwortet werden. Diese Entscheidung steht jedoch nicht in Zusammenhang mit dem Unmittelbarkeitsgebot. Unproblematischer erscheint in solcherart Konstellationen, bei denen die Unterstützungsleistung die Haupttätigkeit zur Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks bilden soll, auf den steuerbegünstigten Zweck des § 58 Nr. 1 AO zurückzugreifen und jenen mittels vergünstigter Raumüberlassung zu realisieren.³⁴⁸

Letztlich kann auch die Weitergabe von Finanzmitteln als eine Art der Zweckverwirklichung anerkannt werden. Man denke nur an die zinslose oder zinsgünstige Vergabe von Darlehen an Kinder- und Altenheime zur Förderung der Jugend- und Altenhilfe (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 AO).³⁴⁹

Da die Unterstützungsleistungen dem steuerbegünstigten Satzungszweck zugute kommen und nicht zu den steuerlich unschädlichen Nebentätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO zählen, findet die in den Ausnahmevorschriften, explizit in § 58 Nr. 2 AO, gezogene Grenze (teilweise) ebenfalls keine Anwendung. Die Ausdehnung der zweckdienlichen Unterstützungsleistungen hat allerdings keine Auswirkungen darauf, dass die Maßnahmen dem Unmittelbarkeitsgebot entsprechen müssen.

Ebenso wie bei den Unterstützungsleistungen als Satzungszweck (§ 58 Nr. 1 AO) gelten für die ertrag- bzw. umsatzsteuerliche Beurteilung der teilentgeltlichen Mittelweitergabe auch in diesem Fall die §§ 64 ff. AO sowie die speziellen umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschriften (§ 4 Nr. 1 bis 28 UStG). Aufgrund der Tatsache, dass die Leistungen – im Gegensatz zu den nachfolgend betrachteten Nebenzwecken – der Verwirklichung des Satzungszwecks zuträglich sind, können sie durchaus einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb i. S. d. § 65 AO bilden.³⁵⁰ So sind nach der Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder Hilfeleistungen bei Blutspenden (u. a. Personalgestellung) von Untergliederungen des Deutschen Roten Kreuzes (Landesverbände, Bezirksverbände etc.) an DRK-Blutspendedienste als Zweckbetriebe zu qualifizieren.³⁵¹ Ein weiteres Beispiel bilden arbeitstherapeutische Beschäftigungsgesellschaften, die ihren gemeinnützigen Zweck mithilfe von Lohnaufträgen erfüllen, um den geförderten Personen eine sinnvolle

Arbeitstherapie zu ermöglichen.³⁵²

c. Steuerlich unschädliche Nebentätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO

aa. Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot?

Finanzverwaltung³⁵³, Rechtsprechung³⁵⁴ und Schrifttum³⁵⁵ vertreten einhellig die Ansicht, dass die steuerlich unschädlichen Nebentätigkeiten des § 58 Nr. 2 bis 4 AO Ausnahmen vom Gebot der Unmittelbarkeit abbilden. Eine hinreichende Begründung für diese Annahme findet sich jedoch selten, weshalb die nachfolgende Untersuchung hinsichtlich des Ausnahmecharakters der Vorschriften auf das Gebot keineswegs redundant ist. Hierfür ist ein anfänglicher Blick auf die historische Entwicklung der Vorschriften geboten.

Die heute in § 58 AO aufgelisteten Regelungen basieren auf den seinerzeit deutlich weniger segmentierten steuerlich unschädlichen Nebenzwecken des § 5 GemVO 1953³⁵⁶.³⁵⁷ Für die Prüfung der Unmittelbarkeit waren gemäß § 11 Abs. 4 GemVO 1953³⁵⁸ die nachfolgend aufgeführten Ausnahmenvorschriften (§ 5 Nr. 1, 2 u. 4 GemVO 1953) einschlägig:

Sind die Voraussetzungen für steuerliche Vergünstigungen im übrigen gegeben, so werden diese nicht dadurch ausgeschlossen, daß

1. eine Körperschaft ihre Mittel nicht nur für ihre eigenen satzungsmäßigen Zwecke (Hauptzwecke) verwendet, sondern daneben auch anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaften, Anstalten und Stiftungen oder einer mit sozialen Aufgaben besonders betrauten öffentlichen Behörde zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet;

2. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen oder Einrichtungen für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt;

4. eine Körperschaft ihre Erträge ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, wenn und solange dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können.

Ausgehend von dem Wortlaut der Gemeinnützigkeitsverordnung (§ 11 Abs.4 GemVO 1953) zählten die obigen Nebenzwecke nach dem damaligen Verständnis zweifelsfrei zu den Ausnahmen vom

Unmittelbarkeitsgebot. Hiervon inbegriffen waren allerdings nicht nur jene später auf § 58 Nr. 1 bis 4 AO adaptierten und teilweise erweiterten Nummern 1 und 2 der Norm, sondern auch die Vorschrift zur steuerlich unschädlichen Rücklagenbildung in Nummer 4. Der Bezug zwischen zulässiger Rücklagenbildung und Unmittelbarkeit war hauptsächlich auf das Fehlen konkreter Vorschriften zur Mittelverwendung zurückzuführen; eine diesbezügliche Konnexität ist heute aufgrund des zwischenzeitlich in das Gesetz aufgenommenen Gebots der zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO³⁵⁹ ausgeschlossen. Auch die mit der Einführung der Abgabenordnung 1977 neu geschaffene Vorschrift des § 58 Nr. 1 AO kann – wie bereits erläutert – nach heutigem Kenntnisstand nicht mehr als Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot interpretiert werden.³⁶⁰ Es zeigt sich somit, dass historisch korrekte Ansichten kontinuierlich auf ihre Gültigkeit in der Gegenwart überprüft werden sollten. Die damalige Rechtsauffassung zu den steuerlichen Nebenzwecken des § 5 Nr. 1 und 2 GemVO 1941³⁶¹ indizierte ein Urteil des Reichsfinanzhofs aus dem Jahr 1943, nach dem die Mittelbarkeit einer Förderung der steuerlichen Begünstigung nicht entgegenstand, soweit diese neben einer unmittelbaren Förderung stattfand.³⁶² Zwischen mittelbarer und unmittelbarer Förderung der Allgemeinheit unterschied auch der Bundesfinanzhof in mehreren Urteilen vor Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977. So negierte etwa der 3. Senat die Voraussetzung der Unmittelbarkeit eines Fachverbands für das gesamte Zelt- und Wohnwagenwesen, weil dieser lediglich mittelbar den Sport förderte, indem „er den Mitgliedern die Möglichkeit eröffnet(e), leichter und zu günstigeren Bedingungen an Orten ihre Zelte aufzubauen oder ihre Wohnwagen aufzustellen, wo auch Gelegenheit zu sportlicher Betätigung“ bestand.³⁶³ Dieses „sachliche Unmittelbarkeitsverständnis“³⁶⁴ im Sinne einer Tätigkeit-Zweck-Beziehung bezog sich ergo auch auf die Ausnahmen von der Unmittelbarkeit bzw. die steuerlich unschädlichen Nebenzwecke, die eine „mittelbare Förderung der Allgemeinheit“³⁶⁵ zuließen. Mit der inhaltlich annähernd vollständigen Übernahme von § 5 Nr. 1 GemVO 1953 auf § 58 Nr. 2 AO und § 5 Nr. 2 GemVO 1953 auf § 58 Nr. 3 AO³⁶⁶ sowie der an diese Vorgängerregelungen angelehnten Neufassung des § 58 Nr. 4 AO wurde letztlich auch die bis dato gültige Auffassung vom Unmittelbarkeitsgebot auf die Abgabenordnung³⁶⁷

übertragen. In der Folge wandelte sich die Auslegung des Gebotes sukzessive von einem sachlichen zu einem persönlichen Unmittelbarkeitsverständnis, wobei Rechtsprechung und Finanzverwaltung zum Teil bis heute einen sachlichen Anknüpfungspunkt präferieren.³⁶⁸ Die herrschende Lehre vertritt jedoch zu Recht die Überzeugung, dass § 57 AO ausschließlich ein persönliches Tätigwerden der steuerbegünstigten Körperschaft im Sinne ihrer Satzung bedingt und keineswegs eine erfolgreiche, finale Zweckerfüllung.³⁶⁹ Wenn es jedoch allein um die Selbstverwirklichung der Satzungszwecke oder exakter ausgedrückt der satzungsmäßigen Tätigkeiten zur Verfolgung der intendierten steuerbegünstigten Zwecke geht, sind für die Prüfung der Unmittelbarkeit Nebenzwecke bzw. -tätigkeiten, die nicht in die Satzung aufgenommen werden müssen, grundlegend irrelevant. Nichts anderes besagt das Gesetz, indem es in § 57 Abs. 1 S. 1 AO auf die unmittelbare Verfolgung der steuerbegünstigten „satzungsmäßigen“ Zwecke verweist. Das Unmittelbarkeitsgebot findet demnach „nur noch“ auf die Hauptzwecke der gemeinnützigen Körperschaft Anwendung. Hier besteht auch der Unterschied zum Regelungsgehalt vor Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977. Nach § 11 Abs. 2 GemVO 1953 erfüllte eine Körperschaft die Voraussetzung der Unmittelbarkeit, „wenn sie selbst einen oder mehrere der steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht.“ Die Reichweite der Vorschrift wurde im Gegensatz zu § 57 AO gerade nicht auf die steuerbegünstigten Satzungszwecke beschränkt. Nebenzwecke waren daher auch den Kriterien des Unmittelbarkeitsgebots unterworfen, was aufgrund des mit der sachlichen Begriffsauslegung einhergehenden Verbots einer „mittelbaren Förderung der Allgemeinheit“ die Ausnahmen von der Unmittelbarkeit nach § 5 Nr. 1 und 2 GemVO 1953 rechtfertigte. De lege lata sind Unterstützungsleistungen an Kooperationspartner nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO, die nicht auf die Erfüllung der eigenen Satzungszwecke der Körperschaft abzielen, gemäß den obigen Erkenntnissen nicht vom Regelungsbereich des § 57 AO umfasst. Der mittelverwendungsbezogene Denkansatz zur Erfüllung des Gebots hat sich somit dahingehend verschoben, dass nicht mehr die gesamte Tätigkeitsfülle (Haupt- und Nebenzwecke), sondern allein die satzungsmäßigen Handlungsvorgaben der gemeinnützigen Körperschaft auf ihre praktische Realisierung i. S. d. § 57 AO hin überprüft werden müssen. Diese Auslegung entspricht auch der Positionierung und dem Sinn der Vorschrift: Während die weiteren

materiellen Grundsätze der §§ 55 und 56 AO einen globalen Bezug zur Gesamtaktivität der Körperschaft aufweisen und daher auch im Gesetz vor dem Unmittelbarkeitsgebot rangieren, rekurriert § 57 AO ausschließlich auf die Art und Weise der satzungsmäßigen Zweckverwirklichung.³⁷⁰ In gleicher Weise richtet sich der Bedeutungsgehalt der Regelung auch auf die eigene Initiativeleistung der gemeinnützigen Körperschaft bei der Erfüllung der determinierten Satzungsziele.³⁷¹ Nicht umsonst wird das Unmittelbarkeitsgebot in der Fachliteratur bisweilen als Hilfsnorm zu den §§ 52 bis 54 AO bezeichnet, mit deren Unterstützung der Gesetzgeber die gemeinnützige Zweckverfolgung zu sichern versucht.³⁷² Eine Extension von § 57 AO auf Nebenzwecke, die keine satzungsmäßig bestimmten Zwecke bzw. keine Maßnahmen zu deren Verwirklichung darstellen, ist demgemäß nicht geboten und bedarf daher grundsätzlich auch keiner diesbezüglichen Ausnahmebestimmungen.

bb. Teilentgeltliche Unterstützungsleistungen

Abgesehen von der korrekten Zuordnung der einschlägigen Ausnahmevorschriften bildet vor allem die gemeinnützigkeitsrechtliche und umsatzsteuerliche Einordnung teilentgeltlicher Unterstützungsleistungen eine Diskussionsgrundlage. Auf eine nähere Untersuchung dieser Sachverhalte könnte zwar aufgrund der obigen Einschätzung, nach der die steuerlich unschädlichen Nebentätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO keine Ausnahmevorschriften vom Gebot der Unmittelbarkeit darstellen, verzichtet werden; angesichts des Faktums, dass es sich bei dieser Einschätzung noch nicht um die herrschende Meinung handelt, scheint eine Betrachtung jedoch geboten.

§ 58 AO impliziert lediglich Ausnahmeregelungen von den materiellen Grundsätzen der Gemeinnützigkeit, welche die Art und Weise der steuerbegünstigten Zweckerfüllung vorgeben.³⁷³ D. h., die Norm lässt die Steuervergünstigung für bestimmte Handlungen nicht entfallen, mit denen die Körperschaft im Normalfall gegen die Prinzipien der §§ 55 bis 57 AO verstieße.³⁷⁴ Die Frage nach einer möglichen Ertrag- bzw. Umsatzsteuerpflicht teilentgeltlicher Unterstützungsleistungen i. S. d. § 58 Nr. 2 bis 4 AO wird demzufolge an dieser Stelle des Gesetzes nicht thematisiert. Vielmehr sind diesbezüglich spezielle Vorschriften des

allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 64 ff. AO) bzw. für die umsatzsteuerliche Beurteilung zusätzlich diverse Befreiungsnormen nach § 4 UStG einschlägig.³⁷⁵

Zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung: Um den Bedingungen des § 58 Nr. 2 bis 4 AO zu genügen, darf der zuwendende Kooperationspartner kein angemessenes, marktübliches Entgelt vom gemeinnützigen Empfänger verlangen; eine Mittelweitergabe wäre andernfalls nicht gegeben. Mit dieser vergünstigten Unterstützungsleistung wird i. d. R. ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. d. § 64 AO begründet.³⁷⁶ Dieser charakterisiert sich durch eine „selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht“ (§ 14 S. 1 AO). Für die hier zu beurteilenden Konstellationen entfaltet ferner § 14 S. 2 AO, wonach die Absicht, Gewinn zu erzielen, entbehrlich ist, eine hohe Signifikanz. Die Kooperationsleistungen können demnach trotz ihrer Primärintention, nämlich die steuerbegünstigten Zwecke des Kooperationspartners zu fördern, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bilden. An dieser Qualifikation ändert sich gemäß § 14 S. 1 AO zunächst nur dann etwas, insofern die teilentgeltliche Unterstützungsleistung nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Als Beispiel für eine steuerfreie Vermögensverwaltung führt der Gesetzgeber u. a. die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen an (§ 14 S. 3 AO). Hiervon können auch Kooperationsleistungen nach § 58 Nr. 4 AO (Raumgestaltung) umfasst sein.³⁷⁷ Eine gemeinnützige Körperschaft jedenfalls, die ihre Räumlichkeiten größtenteils selbst zur Verwirklichung ihrer Satzungszwecke benötigt und diese dementsprechend nur gelegentlich an steuerbegünstigte Kooperationspartner vermietet, kann laut einem BFH-Urteil vom 17.12.1957 Einnahmen aus Vermögensverwaltung realisieren.³⁷⁸ Obwohl ein häufiger Wechsel der Mieter und der damit einhergehende Wettbewerb mit gewerblichen Vermietern grundsätzlich für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sprechen, berücksichtigte der 1. Senat hier die Notwendigkeit der Raumvermietung zur ordnungsgemäßen Verwaltung des Grundbesitzes in den Zeiten, in denen die vermietende Körperschaft ihre Räume nicht für die eigenen Satzungszwecke nutzte.³⁷⁹ Ob eine teilentgeltliche Raumgestaltung letztlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder eine steuerfreie Vermögensverwaltung generiert,

bedarf jedoch in jedem Einzelfall einer individuellen Abschätzung.³⁸⁰

Abgesehen von den Fällen steuerfreier Vermögensverwaltung verliert eine gemeinnützige Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen auch dann nicht, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein Zweckbetrieb ist (§§ 64 Abs. 1, 65 bis 68 AO). Gemäß der Prüfungsreihenfolge sind zunächst die Bedingungen für gesetzlich näher bestimmte Zweckbetriebe wie Einrichtungen der Wohlfahrtspflege oder Krankenhäuser (§§ 66 bis 68 AO) zu prüfen.³⁸¹ Mit einer teilweisen Mittelweitergabe, Personal- bzw. Raumgestaltung i. S. d. § 58 Nr. 2 bis 4 AO wird regelmäßig kein spezieller Zweckbetrieb begründet; zu den aufgelisteten Betrieben zählen entweder operativ agierende Einrichtungen (§§ 66, 67 u. 68 Nr. 1 bis 5 u. 7 bis 9 AO), sportliche Veranstaltungen (§ 67a AO) oder zuvor genehmigte Lotterien und Ausspielungen (§ 68 Nr. 6 AO). Eine gemeinnützige Körperschaft etwa, die ihren steuerbegünstigten Zweck durch den Betrieb von Krankenhäusern erfüllt, unterhält nach Ansicht des Bundesfinanzhofs infolge der entgeltlichen Bereitstellung eines medizinischen Großgeräts sowie nichtärztlichen medizinisch-technischen Personals an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis keinen speziellen Zweckbetrieb nach § 67 AO.³⁸² Entscheidend sei hier, dass die Tätigkeiten nicht auf die operative Zwecksetzung der Gesellschaft, den Patienten gegenüber eine ärztliche oder pflegerische Leistung zu erbringen, abzielen.³⁸³ Aus derselben Intention heraus qualifiziert die Oberfinanzdirektion Magdeburg den Sanitätsdienst einer Hilfsorganisation auch nicht als Einrichtung der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO, sofern sich die Leistung der Körperschaft nur auf eine entgeltliche Personal- und Sachmittelgestaltung im Rahmen des Rettungsdienstes bezieht.³⁸⁴ Mittels § 58 Nr. 2 bis 4 AO können Nebentätigkeiten verfolgt werden, die den Satzungszwecken anderer gemeinnütziger Kooperationspartner – nicht aber den eigenen³⁸⁵ – dienen; operative Zweckbetriebe wie Krankenhäuser und Wohlfahrtseinrichtungen, die vor allem auf Eigenleistung beruhen, implizieren somit keine Leistungen im Sinne der Ausnahmenvorschriften. Es kommt demzufolge nur noch die allgemeine Zweckbetriebsdefinition nach § 65 AO in Frage.

§ 65 Nr. 1 AO bedingt als erste von drei Voraussetzungen, dass „der

wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen“. Der satzungsmäßig intendierte Zweck und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb müssen untrennbar miteinander verbunden sein, so dass der steuerbegünstigte Zweck mit der Unterhaltung des Geschäftsbetriebs verfolgt wird.³⁸⁶ Nach Ansicht des 1. Senats des Bundesfinanzhofs genügt es nicht, wenn die Körperschaft nur mit den durch den Geschäftsbetrieb erzielten Einnahmen zur Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks beiträgt.³⁸⁷ Ergo sieht er bei teilentgeltlichen Unterstützungsleistungen i. S. d. § 58 Nr. 2 bis 4 AO keinen Zweckbetrieb gegeben.³⁸⁸ Dies ist aufgrund der obigen Erkenntnisse, wonach die Ausnahmebestimmungen nicht dem Unmittelbarkeitsgebot zuzuordnen sind, weil sie gerade nicht auf die Art und Weise der satzungsmäßigen Zweckverwirklichung abzielen, konsistent.³⁸⁹ Falls die Leistung ausnahmsweise doch ein Mittel zur Verfolgung des Satzungszwecks darstellt, könnte die erste Voraussetzung des § 65 AO von der Finanzverwaltung zwar als erfüllt angesehen werden, die betrachteten Vorschriften wären jedoch in dieser Konstellation nicht einschlägig.³⁹⁰

Die zweite Bedingung der Zweckbetriebsdefinition rekuriert auf die Notwendigkeit des Geschäftsbetriebs für die Erfüllung der Satzungszwecke der Körperschaft (§ 65 Nr. 2 AO). Von einem Zweckbetrieb in diesem Sinne kann gesprochen werden, „wenn er sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen ist.“³⁹¹ Grundsätzlich gilt: Unterstützungsleistungen i. S. d. § 58 Nr. 2 bis 4 AO müssen als Nebenzwecke bzw. -tätigkeiten nicht satzungsmäßig erwähnt werden und stellen demnach auch nicht das einzige Mittel zur Erreichung der angestrebten Satzungszwecke dar. Hinsichtlich einer abweichenden Interpretation der Kooperationsleistung als Art der Zweckverwirklichung zählt Obiges zu § 65 Nr. 1 AO.

Als letzte Prämisse des steuerlich privilegierten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bezieht sich der Gesetzgeber auf eine sog. „Wettbewerbsklausel“. Diese untersagt den Eingang einer vermeidbaren

Wettbewerbssituation mit nicht privilegierten Betrieben derselben oder ähnlicher Art (§ 65 Nr. 3 AO). Man könnte annehmen, dass jener Bedingung infolge des teilentgeltlichen Charakters der Unterstützungsleistungen regelmäßig Genüge getan wird. Laut einem Urteil des Bundesfinanzhofs ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb allerdings „nicht allein deswegen ein Zweckbetrieb, weil er kostendeckende Entgelte erhebt.“³⁹² Eva-Maria Gersch hingegen sieht bei Entgelten, die die Unkosten höchstens decken oder marginal überschreiten, i. d. R. keinen Wettbewerbsverstoß gegeben.³⁹³ Gegenteilig argumentiert Rainer Hüttemann, der in der Vergünstigung gerade eine Wettbewerbsbeeinträchtigung sieht, weil potenzielle erwerbswirtschaftliche Konkurrenten keine steuerlichen Privilegien in Anspruch nehmen und dementsprechend auch nicht der niedrigen Preisgestaltung gemeinnütziger Organisationen gleichkommen können.³⁹⁴ Entscheidungsrelevant ist letztlich das Merkmal der „Unvermeidbarkeit des Wettbewerbs“. Hierzu äußert sich der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung wie folgt: „Sind die von der Körperschaft verfolgten steuerbegünstigten Zwecke auch ohne steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, so ist aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar.“³⁹⁵ Dies trifft auf Kooperationsleistungen gemäß § 58 Nr. 2 bis 4 AO zu. Sie bilden Nebenzwecke zu den satzungsmäßig intendierten Hauptzwecken der Körperschaft und sind demgemäß immer vermeidbar.

Die Zweckbetriebskriterien, sowohl speziell (§§ 66 bis 68 AO) als auch allgemein (§ 65 AO), sind demgemäß bei Unterstützungsleistungen i. S. d. § 58 Nr. 2 bis 4 AO zu verneinen. Nicht unbeachtet bleiben darf dabei jedoch die vorgenommene Trennung zwischen zweckdienlichen Unterstützungsleistungen und den soeben thematisierten steuerlich unschädlichen Nebentätigkeiten.

Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung: Das Umsatzsteuergesetz verweist lediglich in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG (ermäßigter Steuersatz für Zweckbetriebe) auf die oben erörterten gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen der §§ 64 ff. AO. Ansonsten normiert § 4 UStG eine Vielzahl einzelner Steuerbefreiungsvorschriften mit spezifischen Voraussetzungen, die sich teilweise auf den gemeinnützigen Sektor beziehen. Für die hier betrachteten teilentgeltlichen

Kooperationsleistungen zwischen gemeinnützigen Körperschaften können mehrere Vorschriften in Frage kommen, von denen nachfolgend eine Auswahl beispielhaft näher betrachtet wird:

Nach § 4 Nr. 16 UStG sind Leistungen, die mit dem Betrieb von Betreuungs- oder Pflegeeinrichtungen wie Krankenhäusern, Diagnosekliniken oder Alten- und Pflegeeinrichtungen eng verbunden sind, steuerfrei. Die Regelung muss in Verbindung mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. g sowie Art. 133 und 134 MwStSystRL gelesen werden³⁹⁶ und verweist ferner auf diverse sozialrechtliche Normen. Ungeachtet der Komplexität der Vorschrift richtet sich das Augenmerk für die Taxierung von Nebenzwecken gemäß § 58 Nr. 2 bis 4 AO zunächst nur auf das Merkmal der „engen Verbundenheit“ der Umsätze. Es müssen demnach gemäß § 4 Nr. 16 S. 1 Buchst. b - k AO sozialrechtlich gebotene Betreuungs- oder Pflegeleistungen vorliegen, die eine Haupt- bzw. eine dazugehörige Nebenleistung bilden.³⁹⁷ Nach Ansicht des Niedersächsischen Finanzgerichts generiert etwa ein Krankenhaus, welches Personal an ein ausgegliedertes Labor überlässt, einen umsatzsteuerfreien Umsatz, soweit die Personalgestellung mit dem Betrieb des Labors als Einrichtung ärztlicher Befunderhebung eng verbunden ist.³⁹⁸ Die Finanzverwaltung sieht ferner auch in der Gestellung von OP-Sälen (inklusive technischer Geräte und Personal) eines Krankenhauses an die Deutsche Stiftung Organtransplantation (DSO) zur Durchführung von Organentnahmen eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 16 UStG.³⁹⁹ Hieraus kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Gestellung von Arbeitsmitteln, Personal oder Räumen als umsatzsteuerfrei zu qualifizieren ist, sobald damit eine Nebenleistung zu einer begünstigten Hauptleistung generiert wird. Jene muss allerdings unerlässlich für die Ausübung der Hauptleistung sein.⁴⁰⁰ Die überlassende Organisation fördert insofern mit der Unterstützungsleistung immer ihre eigenen Satzungszwecke, weshalb keine steuerlich unschädlichen Tätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO in Frage kommen.

Der Gesetzgeber befreit überdies die Leistungen der amtlich anerkannten Wohlfahrtsverbände sowie ihrer der freien Wohlfahrtspflege dienenden Mitglieder von der Umsatzsteuerpflicht (§ 4 Nr. 18 UStG). Er knüpft die steuerliche Förderung an drei Bedingungen, von denen die ersten beiden den „Unmittelbarkeitsbegriff“ implizieren. § 4 Nr. 18 S. 1 Buchst. a UStG

bezieht sich zunächst auf die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zweckverfolgung des Unternehmers. Bei den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege sowie ihren regionalen Untergliederungen ist diese Bestimmung stets als gegeben anzusehen; lediglich die Mitgliedsorganisationen müssen auf Einhaltung der einschlägigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Normen geprüft werden.⁴⁰¹ Das Unmittelbarkeits-erfordernis verweist auf den zur Disposition stehenden Umsatz und nicht auf die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung des leistenden Unternehmers in Gänze.⁴⁰² Eine Einzelbeurteilung der teilentgeltlichen Unterstützungsleistung hinsichtlich des Merkmals der Unmittelbarkeit ist an dieser Stelle jedoch nicht notwendig, da jene – wie oben erläutert⁴⁰³ – nicht zum Regelumfang des § 57 AO zählt, sondern einen steuerlich unschädlichen Nebenzweck bildet. Ferner verlangt der Gesetzgeber in § 4 Nr. 18 S. 1 Buchst. b UStG, dass „die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen“. Dieses Unmittelbarkeitsverständnis divergiert von dem des § 57 AO; es bezieht sich auf die Leistung selbst, die den avisierten Hilfsbedürftigen (§ 53 AO) direkt zufließen muss.⁴⁰⁴ Demgemäß verstößt etwa die Lieferung einer Krankenhausapotheke oder -wäscherei an ein fremdes Krankenhaus gegen die Voraussetzung; dagegen kann die Personalüberlassung zur Unterrichtung von Studenten bzw. zur Führung von Wohnheimen als legitim erachtet werden.⁴⁰⁵ Maßgeblich ist also die Leistungsbeziehung zu dem begünstigten Personenkreis; „das unmittelbare Zugutekommen entscheidet sich unabhängig von der Frage, wer Vertragspartner der Wohlfahrtseinrichtung geworden ist.“⁴⁰⁶ Letztlich bedingt § 4 Nr. 18 S. 1 Buchst. c UStG eine teilentgeltliche Leistungsgewährung, von welcher hier ohnehin auszugehen ist. Die Steuerbefreiungsnorm kann somit gegebenenfalls für die behandelten Unterstützungsleistungen Gültigkeit entfalten.

Gemeinnützige Körperschaften unterstützen sich des Öfteren gegenseitig bei der Durchführung von Veranstaltungen.⁴⁰⁷ § 4 Nr. 22 UStG behandelt bestimmte Einnahmen im Zusammenhang mit Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen auf den Gebieten Wissenschaft, Kultur und Sport als steuerfreie Umsätze. Hierzu zählen nach Ansicht des Bundesfinanzhofs keine bloßen Nutzungsüberlassungen, etwa von Sportgeräten oder

Sportanlagen, da jene nur die Voraussetzung zur Durchführung einer Veranstaltung schaffen.⁴⁰⁸ Solcherart Leistungen können jedoch in den Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL fallen, wonach „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“, steuerbefreit sind. Die Vorschrift rekuriert zwar augenscheinlich nur auf natürliche Personen als Leistungsempfänger; laut Tehler kann der Regelungsinhalt allerdings auch auf gemeinnützige Einrichtungen abstrahiert werden, insofern einem Sportverein selbst die notwendigen Ressourcen fehlen, um seinen Mitgliedern die sportliche Betätigung zu ermöglichen.⁴⁰⁹ Überdies kann auch die Gestellung von Lehrkräften an andere Bildungseinrichtungen von der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL) als steuerfreier Umsatz erfasst sein.⁴¹⁰ Inwiefern die zur Verfügung stellende Bildungseinrichtung mit der Personalgestellung ihre eigenen Satzungszwecke befriedigt, muss für jeden Einzelfall beantwortet werden. Greift eine gemeinnützige Organisation einer anderen bei der Realisierung von Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen in Form von Nebentätigkeiten gemäß § 58 Nr. 2 bis 4 AO unter die Arme, kann sie sich somit regelmäßig nicht auf § 4 Nr. 22 UStG berufen, unter Umständen aber auf europäisches Umsatzsteuerrecht.

Des Weiteren kommt speziell für Kooperationsleistungen i. S. d. § 58 Nr. 3 AO die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG in Betracht. Hiernach sind Umsätze infolge von Personalüberlassungen von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für steuerbegünstigte oder schulische Zwecke steuerfrei. Die Bestimmung determiniert lediglich die Zweckdienlichkeit der Leistung beim Empfänger; ob mit der Personalgestellung auch den satzungsmäßigen Vorgaben der überlassenden Körperschaft entsprochen wird, kann hingegen offen bleiben. Insofern steht an dieser Stelle der umsatzsteuerfreien Wertung von Unterstützungsleistungen nach § 58 Nr. 3 AO nichts im Wege.

Im Vergleich zu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Zweckbetriebsnormen sind umsatzsteuerliche Befreiungsnormen nicht in Gänze unanwendbar auf teilentgeltliche Unterstützungsleistungen nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO.

Darüber hinaus kann eine Steuerbefreiung entsprechender Umsätze, unabhängig von den Bedingungen der Befreiungsregelungen, unter Umständen auch direkt aus Art. 132 ff. MwStSystRL resultieren.⁴¹¹

4. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge

a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung

aa. Schematischer Überblick

Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Freie Unterstützungsleistung als Satzungszweck</p> <pre> graph LR A[Partner A] -- "§ 58 Nr. 1 AO Mittelbeschaffung / -weitergabe als Satzungszweck" --> B[Partner B] B -- "keine Gegenleistung bzw. unterhalb des Marktpreises" --> A </pre>	<p>Beeinträchtigung:</p> <p>§ 58 Nr. 1 AO befreit entgegen der h. L. nicht von § 57 AO. Die Vorschrift bildet keine Ausnahmegvorschrift vom Unmittelbarkeitsgebot, sondern eher einen eigenen steuerbegünstigten Zweck. Aus der Fehlpositionierung resultieren Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der Anwendung des Gebots.</p>
<p>2. Freie Unterstützungsleistung als satzungsmäßige Tätigkeit</p> <pre> graph LR A[Partner A] -- "§ 57 Abs. 1 AO Unterstützungsleistung als Art der Zweckverwirklichung" --> B[Partner B] B -- "mit oder ohne Gegenleistung" --> A </pre>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Die Unterstützungsleistung bildet eine spezielle Tätigkeit zur Erfüllung des Satzungszwecks. Sonderregelungen nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO sind hier nicht einschlägig, da die Maßnahmen unmittelbar der Zweckverwirklichung der fördernden Organisation dienen und demnach keinen steuerlich unschädlichen Nebenzweck darstellen.</p>
<p>3. Freie Unterstützungsleistung als satzungsfremde Tätigkeit</p> <pre> graph LR A[Partner A] -- "§ 58 Nr. 2 bis 4 AO Mittelweitergabe als steuerlich unschädliche Tätigkeit" --> B[Partner B] B -- "keine Gegenleistung bzw. unterhalb des Marktpreises" --> A </pre>	<p>Beeinträchtigung:</p> <p>Steuerlich unschädliche Nebentätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO, die nicht in die Satzung aufgenommen werden müssen, fallen nicht in den Regelungsbereich des § 57 AO und bilden dementsprechend auch keine Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot. Es entstehen Fehlinterpretationen im Umgang mit den Vorschriften.</p>

Abb. 5: Freie Unterstützungsleistungen – Gestaltungsformen und Obstruktionen

bb. Obstruktionsauswahl

Die oben skizzierten Beeinträchtigungen werden nachfolgend aufgegriffen.

b. § 58 Nr. 1 AO – keine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot

Obwohl das Verhältnis zwischen den §§ 57 und 58 Nr. 1 AO gesetzlich nicht näher definiert ist, geht die herrschende Meinung⁴¹² davon aus, dass § 58 Nr. 1 AO eine Ausnahmebestimmung vom Unmittelbarkeitsgebot darstellt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung müssen Mittelbeschaffungskörperschaften das Merkmal der Unmittelbarkeit daher auch nicht ausdrücklich in der Satzung erwähnen.⁴¹³ Dieser Auffassung kann, wie die obigen Ausführungen zeigen⁴¹⁴, nicht gefolgt werden. Vielmehr stellt die Steuervergünstigungsvorschrift für Mittelbeschaffungskörperschaften eine Erweiterung der §§ 52 bis 54 AO dar. Zu diesem Meinungsbild hat nicht zuletzt wiederum die Finanzverwaltung selbst beigetragen, indem sie die Fixierung der „Beschaffung von Mitteln“ als Satzungszweck fordert.⁴¹⁵ Ferner versteht Rainer Hüttemann die Aussage der Verwaltung zu § 56 AO, wonach das Gebot bei Mittelbeschaffungskörperschaften selbst dann als erfüllt gilt, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren⁴¹⁶, als weiteres Indiz für eine Qualifizierung als steuerbegünstigter Zweck.⁴¹⁷

Wie kann eine Umgliederung der Vorschrift in den Komplex der steuerbegünstigten Zwecke nach §§ 52 bis 54 AO, unter der Zielvorgabe künftig Rechtsunsicherheiten zu verhindern und Unsystematiken zu eliminieren, nun konkret erfolgen? Rainer Hüttemann schlägt beispielsweise die Neuregelung in einem § 54a AO vor. Der Mittelbeschaffungszweck dient der Unterstützung der steuerbegünstigten Zwecke anderer Organisationen und weist somit einen globalen Bezug auf. Eine konkrete Zuordnung zu einem gesetzlich definierten Zweck fällt daher schwer. In Analogie zu den Überlegungen zur Umstrukturierung der Dachverbandsregelung bestehen jedoch die meisten Anknüpfungspunkte zu § 52 AO. Ebenso wie bürgerschaftliches Engagement (§ 52 Abs. 2 Nr. 25 AO), beispielsweise mittels Spendenaufrufen und Aufklärungsmaßnahmen, die steuerbegünstigten Zwecke der jeweils intendierten Organisationen fördert, dient die Mittelbeschaffungsaktivität den Satzungszwecken der begünstigten Kooperationspartner. Eine Aufnahme in den Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 AO würde allerdings eine Förderung der Allgemeinheit i. S. d. § 52 Abs. 1 AO erfordern, was insbesondere hinsichtlich des Postulats der Förderung „auf materiellem,

geistigem oder sittlichem Gebiet“ (§ 52 Abs. 1 S. 1 AO) diskutabel erscheint.⁴¹⁸ Eine ergänzende Regelung mutet demgemäß – so auch im Hinblick auf den Sonderstatus der Vorschrift – am sinnvollsten an. Unter Einbeziehung bereits gewonnener Erkenntnisse (s. o. I.) könnte die Norm wie folgt lauten:

§ 52a Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke

¹Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn

1. sie steuerbegünstigte Körperschaften zusammenfasst und ihre Tätigkeit auf die allgemeinen Interessen dieser Körperschaften ausgerichtet ist; [...]

2. sie ihre Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einsetzt; die Weitergabe von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist.

²Für Körperschaften im Sinne des Satz 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend.

Im Gegensatz zur gegenwärtigen Bestimmung in § 58 Nr. 1 AO referenziert die Vorschrift de lege ferenda nicht mehr auf die Beschaffung von Mitteln. Der Zweck gliedert sich im Moment faktisch in die Komponenten „Mittelbeschaffung“ und „Mittelweitergabe“ auf.⁴¹⁹ Beide Bestandteile sind entsprechend auf Konformität zum Unmittelbarkeitsgebot zu prüfen. Es ist nicht verständlich, warum sich der Gesetzgeber auf die Mittelbeschaffung beruft und nicht auf die eigentliche Unterstützungsleistung, nämlich die Weitergabe der zuvor realisierten Mittel an andere gemeinnützige Organisationen zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken. Nicht in der Generierung der Einnahmen, sondern in deren konkreter Verwendung ist die Rechtfertigung für die steuerliche Privilegierung derartiger Kooperationsleistungen zu sehen. Nach dem obigen Gesetzesvorschlag bleibt das Unmittelbarkeitskriterium zwar prüfungsrelevant, allerdings nur hinsichtlich der Maßnahmen zur konkreten Zweckverfolgung, sprich dem Mitteleinsatz für gemeinwohldienliche Projekte Dritter. Aktivitäten zur Mittelerzielung (z.

B. Spendenwerbung mittels Fundraisingunternehmen)⁴²⁰ bleiben – der Logik entsprechend – von der Maßgabe der Unmittelbarkeit unberührt.

Satz 2 des Gesetzesvorschlags verweist ferner auf die Negativabgrenzung in § 52 Abs. 1 S. 2 AO. Der Passus soll vor allem garantieren, dass die unterstützende Körperschaft nicht auf Dauer einen fest abgeschlossenen Personenkreis fördert oder dieser wenigstens einen „Ausschnitt der Allgemeinheit“⁴²¹ darstellt. Angesichts der Tatsache, dass viele Organisationen – in Entsprechung zur gesetzlichen Vorgabe – ihre Mittel lediglich „einer anderen Körperschaft“ zur Verwirklichung zu steuerbegünstigten Zwecken zur Verfügung stellen, bezieht sich die einschränkende Vorschrift nur auf Dachkörperschaften i. S. d. § 52a S. 1 Nr. 1 AO-E.

Eine dementsprechende gesetzliche Umgliederung würde die existierende Rechtsunsicherheit und Unsystematik beseitigen und Kooperationen in Form von Unterstützungsleistungen, die gleichzeitig das Hauptbetätigungsfeld des leistenden Kooperationspartners bilden, eindeutig regeln.

c. Ausnahmen für Nebentätigkeiten (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO) betreffen nicht Unmittelbarkeit

Die obigen Ausführungen über nicht satzungsmäßig intendierte Unterstützungsleistungen haben primär zu dem Ergebnis geführt, dass die einschlägigen Ausnahmenvorschriften in § 58 Nr. 2 bis 4 AO nicht auf das Gebot der Unmittelbarkeit Anwendung finden, da sich § 57 AO einzig und allein auf die Art und Weise der Verwirklichung der satzungsmäßigen Tätigkeiten zur Erfüllung des Satzungszwecks bezieht.⁴²² Es stellt sich nunmehr die Frage, welchem materiellen Grundsatz die steuerlich unschädlichen Betätigungen anstelle zuzuordnen sind und welche Wechselbeziehung zwischen Neben- und Hauptzweck (Stichwort: Grenzziehung) besteht.

Es existiert seit dem Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977 keine exakte gesetzliche Zuordnung der steuerlich unschädlichen Betätigungen zu den materiellen Grundsätzen der Gemeinnützigkeit.⁴²³ Laut der Entwurfsbegründung zu § 58 AO soll nicht mehr danach unterschieden werden, „ob eine Ausnahme vom Grundsatz der Ausschließlichkeit oder

Unmittelbarkeit vorliegt“.⁴²⁴ Demnach müssten die Bestimmungen des § 58 Nr. 2 bis 4 AO erwartungsgemäß nach der Exklusion des Unmittelbarkeitsgebots eine Ausnahme von § 56 AO bilden. Das Ausschließlichkeitsgebot ist als erfüllt anzusehen, „wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.“ Zu den relevanten Ausnahmevorschriften hiervon zählen nach herrschender Meinung Unterhaltszuwendungen an den Stifter und seine Familie (§ 58 Nr. 5 AO), gesellige Zusammenkünfte (§ 58 Nr. 8 AO) sowie die Förderung des bezahlten Sports (§ 58 Nr. 9 AO).⁴²⁵ Aus dem Normbezug zur ausschließlichen Verfolgung von Satzungszwecken resultiert überdies, dass die Bestimmungen des § 58 Nr. 2 bis 4 AO ebenso zu den Ausnahmeregelungen vom Gebot gehören, da es sich dabei um Unterstützungsleistungen handelt, die nicht in die Satzung aufgenommen werden müssen.⁴²⁶ An dieser Sichtweise ändert auch die Tatsache nichts, dass sich das Ausschließlichkeitsgebot nur auf den gemeinnützigen Ziel-Zweck und nicht die konkrete Art der Zweckverwirklichung bezieht.⁴²⁷ Die freiwilligen Unterstützungsleistungen nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO sind gerade nicht auf die Erfüllung eines satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecks der Körperschaft gerichtet⁴²⁸, sondern auf die Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken beim Kooperationspartner. Sie stellen somit ebenso wie die Veranstaltung geselliger Zusammenkünfte nach § 58 Nr. 8 AO weder einen eigenen steuerbegünstigten Satzungszweck noch eine spezielle Art der Zweckverwirklichung dar und sind daher als Ausnahme von § 56 AO zu qualifizieren.

Fernerhin können die Vorschriften auch partiell vom Selbstlosigkeitsgebot nach § 55 AO befreien. Dies betrifft zum einen § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO, wonach die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich nur für satzungsmäßige Zwecke verwenden darf.⁴²⁹ Kooperationsleistungen i. S. d. § 58 Nr. 2 bis 4 AO sind aber gerade dadurch gekennzeichnet, dass sie nicht konkret den gemeinnützigen Satzungszwecken des Zuwendungsgebers dienen müssen, sondern lediglich gemeinhin steuerbegünstigten Zwecken.⁴³⁰ Zum anderen dürfen Mitglieder oder Gesellschafter gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO keine Gewinnanteile oder sonstige Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Falls der Mitglieder- bzw. Gesellschafterkreis in der Praxis gemeinnützige Körperschaften impliziert, kann die Vorschrift von § 58 Nr. 2 AO (Gewinnanteile) und § 58 Nr. 3 u. 4 AO (sonstige

Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft) unterminiert werden.⁴³¹

Hinsichtlich der Gewichtung zwischen satzungsmäßiger Zweckverfolgung und der teilweisen Gewährung von Unterstützungsleistungen nach § 58 Nr. 2 AO hat der Bundesfinanzhof wie folgt geurteilt:

*„Es ist steuerlich unschädlich, wenn eine Körperschaft in einzelnen Veranlagungszeiträumen ausschließlich anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaften Mittel zuwendet (§ 58 Nr. 2 AO 1977), sie aber in anderen Veranlagungszeiträumen auch selbst (§ 57 AO 1977) ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.“*⁴³²

Die mehrjährige Betrachtungsweise der gesetzlich postulierten Grenze ist nachvollziehbar, da es der zuwendenden Körperschaft eine flexible Handlungsweise erlaubt und turnusgemäß quantitativ höhere Unterstützungsleistungen für gemeinwohldienliche Projekte von Kooperationspartnern zulässt. Hinsichtlich des Verweises auf das Unmittelbarkeitsgebot gilt an dieser Stelle gleichermaßen die obige Auffassung; die Grenzziehung zwischen Satzungszweck und steuerlich unschädlicher Unterstützungsleistung sollte sich auf das Gebot der Ausschließlichkeit bzw. partiell der Selbstlosigkeit, insbesondere § 55 Abs. 1 Nr. 1, 3 u. 5 AO, beziehen. Eine Überprüfung der Selbstverwirklichung steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zwecke nach § 57 AO (Art und Weise) kann schließlich nur in den Veranlagungszeiträumen stattfinden, in denen Satzungszwecke verfolgt und nicht ausschließlich Unterstützungsleistungen gemäß § 58 Nr. 2 AO gewährt wurden. Die Ausführungen gelten für § 58 Nr. 3 u. 4 AO analog.⁴³³

Festzuhalten gilt: Unterstützungsleistungen an einen steuerbegünstigten Kooperationspartner, die nicht dem satzungsmäßig intendierten Zweck dienen, zählen von vornherein nicht zum Anwendungsbereich der Unmittelbarkeitsprämisse; die einschlägigen Vorschriften (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO) sind daher auch nicht als Ausnahmeregelungen von dieser zu qualifizieren.⁴³⁴

III. Arbeitsteiliges Zusammenwirken ohne rechtliche Verselbständigung nach außen

1. Einführung

a. Signifikanz

Bei dem Gedanken an Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften geht einem zweifellos zuerst die gemeinsame Erfüllung eines gemeinwohldienlichen Projektes durch den Sinn. Dass diese Überlegung auch substantiiert ist, zeigt sich spätestens nach Inaugenscheinnahme der vormals bereits erwähnten Kurzstudie zu „Stiftungs Kooperationen in Deutschland“. Hiernach bildet die gemeinschaftliche Projektausführung – vor dem unter I. behandelten Erfahrungsaustausch – das Kooperationsfeld mit der höchsten Praxisrelevanz.⁴³⁵ Die Verantwortlichen sehen ihre primäre Kooperationsintention („größere Wirkung“ des Vorhabens⁴³⁶) am ehesten mittels eines arbeitsteiligen Agierens gewahrt. Quantitativ und qualitativ ambitionierte Projekte wären zudem ohne eine entsprechende Mitwirkung Dritter oftmals aufgrund von Ressourcenengpässen nicht realisierbar. Beispielhaft sei an dieser Stelle die Stiftungsinitiative „Johann Gottfried Herder“ erwähnt. An dem Gemeinschaftsprojekt sind die Gemeinnützige Hertie-Stiftung, der Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, die Robert Bosch Stiftung und der Deutsche Akademische Austauschdienst (DAAD) beteiligt. Seit 1997 setzt sich der Initiativverbund für die Vermittlung deutscher emeritierter Hochschullehrer an ausländischen Hochschulen ein.⁴³⁷ Die involvierten Institutionen verweisen in ihrer Satzung u. a. auf die Förderung von Wissenschaft und Forschung, wobei die Art der Zweckverwirklichung inhaltlich nicht explizit auf die Projektidee verweist, jedoch deutliche Überschneidungen aufzeigt. Dementsprechend verfolgen die Parteien mit der gemeinsamen Projektverwirklichung jeweils ihren eigenen Satzungszweck.

Die Kooperationsform trat darüber hinaus im gemeinnützigkeitsrechtlichen Schrifttum zuletzt verstärkt in den Fokus, da der Bundesfinanzhof zu dieser Thematik am 17.02.2010 ein belangreiches Urteil erließ, welches im weiteren Verlauf des Kapitels explizit beleuchtet wird.⁴³⁸

Arbeitsteiliges Zusammenwirken im Sinne dieser Arbeit heißt, dass mehrere steuerbegünstigte Organisationen abgestimmt agieren, um ein gemeinwohldienliches Projekt effizient umzusetzen. Die Beteiligten müssen mit dieser Tätigkeit nicht zwingend ihren eigenen Satzungszwecken entsprechen, sondern können auch ausschließlich zur

Zweckerfüllung der Kooperationspartner beitragen (Hilfspersonentätigkeit). Im Unterschied zu den unter II. explizierten freien Unterstützungsleistungen besteht eine engere Verbindung zwischen den Akteuren. Während zuvor alle Kooperationspartner autonom agierten, kann nunmehr entweder eine Körperschaft ihrem Partner die Handlungsmaxime für die konkrete Projektverwirklichung vorgeben oder die Akteure sprechen sich untereinander ab und realisieren das Projekt gemeinsam und gleichberechtigt.

b. Rechtliche Struktur der Kooperationsform

aa. Überblick

Das Koordinieren von Teilaufgaben und Verantwortlichkeiten als Voraussetzung für ein positives Gelingen des Gemeinschaftsprojekts erfolgt in der Regel auf Grundlage einer schriftlichen Kooperationsvereinbarung. Jene äußert sich primär in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen den Partnern. Abgesehen von den diversen vertraglichen Gestaltungsformen immaniert das Kapitel ferner das gesellschaftsrechtliche Konstrukt der sog. Innen-GbR. Der Übergang von einem reinen Schuldvertrag zu einer demgemäßen Innengesellschaft kann in der Praxis fließend sein.⁴³⁹ Dies ist u. a. auf die fehlende Außenwirkung der Gesellschaft zurückzuführen, infolge derer es unter Umständen zu einer nicht intendierten Errichtung einer Innen-GbR kommen kann.⁴⁴⁰ Eine darüber hinausgehende gesellschaftsrechtliche Ausprägung des Projekts im Sinne einer am Rechtsverkehr teilnehmenden Einheitsgesellschaft stellt hingegen keinen Bestandteil des Kapitels dar. Die rechtliche Verselbständigung eines Gemeinschaftsprojekts bildet einen Teilaspekt des nächstfolgenden Kapitels.⁴⁴¹

bb. Schuldrechtliche Gestaltungsformen

Eine projektbezogene Zusammenarbeit in dem Sinne, dass einer der gemeinnützigen Akteure den Kooperationspartner lediglich auf dessen Geheiß hin unterstützt, wird regelmäßig mittels eines schuldrechtlichen Vertrags zwischen den beteiligten Körperschaften beschlossen. Hierzu zählen etwa Kaufverträge, Darlehensverträge, Schenkungsverträge (z. B. nicht rückzahlbare Darlehen), Mietverträge, Werkverträge, Dienstverträge

sowie individuelle Kooperationsverträge (Mischformen)). Letztere umfassen gemeinhin mindestens folgende Elemente: Gegenstand und Ziel der Kooperation, konkreter Leistungsumfang, Haftungsregelungen sowie Vertragsdauer und Pflichten bei Beendigung. Darüber hinaus sind partiell Detailbestimmungen zu Aspekten wie gemeinsamen Gremien und Sitzungen, Geheimhaltung/Öffentlichkeitsarbeit, Schiedsklauseln bei Streitigkeiten oder Verwertungsrechten an den Ergebnissen empfehlenswert.⁴⁴² Diese individuell ausgestaltete Vertragsform beinhaltet nicht selten gesellschaftsrechtliche Komponenten und verursacht somit dementsprechende Abgrenzungsschwierigkeiten.⁴⁴³

Erwähnenswert sind zudem Franchise-Verträge, insbesondere im Sinne eines sog. Social Franchising. Laut dem Ethikkodex des Deutschen Franchise-Verbands versteht man unter dem Terminus allgemein Folgendes:⁴⁴⁴

„Franchising ist ein Vertriebssystem, durch das Waren und/oder Dienstleistungen und/oder Technologien vermarktet werden. Es gründet sich auf eine enge und fortlaufende Zusammenarbeit rechtlich und finanziell selbständiger und unabhängiger Unternehmen, den Franchise-Geber und seine Franchise-Nehmer. Der Franchise-Geber gewährt seinen Franchise-Nehmern das Recht und legt ihnen gleichzeitig die Verpflichtung auf, ein Geschäft entsprechend seinem Konzept zu betreiben. [...]“

Beim Social Franchising verweist das System nicht auf ein kommerzielles Geschäftsmodell, sondern auf eine gemeinnützige Projektidee und deren gemeinwohlfördernde Verbreitung. Das Begriffsverständnis reicht von einer engen, an die ökonomische Definition angelehnten, bis zu einer weiten, nur die Grundidee der (gemeinnützigen) Projektübertragung beschreibenden, Auslegung.⁴⁴⁵ Einer der größten Vorteile dieser speziellen Kooperationsform liegt in der schnellen Weitergabe und Umsetzung effizienter Projekte durch andere gemeinnützige Körperschaften (Franchise-Nehmer).⁴⁴⁶

cc. Innen-GbR

Verfolgen die steuerbegünstigten Kooperationspartner mit der arbeitsteiligen Projektverwirklichung einen gemeinsamen Zweck, geht die

Zusammenarbeit über die eingegangene schuldvertragliche Beziehung hinaus und bedingt i. d. R. die Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts.⁴⁴⁷ Anstelle eines gegenseitigen Leistungsaustausches bezieht sich das Charakteristikum einer GbR auf den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags „zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes“ (§ 705 BGB). Die einschlägigen Gesetzesvorschriften der §§ 705 bis 740 BGB rekurrieren grundsätzlich darauf, dass die GbR – als Außengesellschaft – durch ihre Vertreter am Rechtsverkehr teilnimmt.⁴⁴⁸ Eine Besonderheit bildet die sog. Innengesellschaft, welche nach herrschender Meinung typischerweise als Gesellschaft keine Rechtsmacht nach außen entfaltet und darüber hinaus kein Gesamthandsvermögen bildet.⁴⁴⁹ Angesichts der fehlenden Differenzierung des Gesetzgebers zwischen Innen- und Außengesellschaft mutet eine über die erwähnten Merkmale hinausgehende Definition der Innen-GbR kompliziert an. Peter Ulmer unterscheidet beispielsweise zwischen Innengesellschaften im weiteren sowie im engeren Sinn.⁴⁵⁰ Während bei Ersteren lediglich der fehlende Außenauftritt der Gesellschaft im Vordergrund steht, implizieren Letztere ferner das Kriterium des fehlenden Gesamthandsvermögens. Beide Definitionstypen verbindet gemeinhin, dass die Innengesellschaft auf vertretungsbefugte Organe verzichtet und lediglich die geschäftsführenden Gesellschafter nach außen im eigenen Namen auftreten.⁴⁵¹

Als unverzichtbare Voraussetzung für die Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, auch für Innengesellschaften, gilt der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags.⁴⁵² Bei Vereinbarungen zwischen gemeinnützigen Körperschaften kann dies der Kooperationsvertrag sein. Mit der schriftlichen Manifestation der Zusammenarbeit an einem Projekt kann daher unbeabsichtigt eine Innengesellschaft entstehen.⁴⁵³ Der Vertrag muss nach Ansicht des Bundesgerichtshofs jedoch mindestens den Konsens darüber implizieren, „einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen und diesen durch vermögenswerte Leistungen zu fördern.“⁴⁵⁴ Es besteht überdies die Möglichkeit eines konkludenten Vertragsabschlusses.⁴⁵⁵ Obgleich hier ein formalisierter Vertrag nicht erforderlich ist, sind dem „schlüssigen Verhalten“, welches eine gesellschaftsrechtliche Umqualifizierung zeitigt, alle relevanten Begleitumstände zugrunde zu legen.⁴⁵⁶ Aus diesen Einzelfaktoren muss ein Rechtsbindungswille

erkennbar sein, der über das bloße Zusammenwirken der Parteien hinausgeht.⁴⁵⁷ Als Hauptindiz für einen gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluss gilt dabei das wirtschaftliche Interesse der Kooperationspartner an dem intendierten Projekt.⁴⁵⁸ Dieses Kriterium läuft jedoch bei einer ideellen Projektverwirklichung zwischen Vertretern des gemeinnützigen Bereichs fehl.⁴⁵⁹ Maßgeblichkeit kommt hier vielmehr, setzt man das Merkmal mit dem relevanten Themenkomplex in Beziehung, dem altruistischen Interesse der Kooperationspartner an dem Projekt zu. Die Zielsetzung des Engagements der Beteiligten an dem Gemeinschaftsprojekt muss demnach in der bestmöglichen Umsetzung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks bestehen (Stichwort „größere Wirkung“⁴⁶⁰). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass kein derartiger Indikator für einen konkludenten Vertragsabschluss vorliegt, insofern die Kooperationsleistung eines Partners lediglich eine gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche Nebentätigkeit i. S. d. § 58 Nr. 2 bis 4 AO darstellt.⁴⁶¹ In dieser Konstellation spielt auch die gemeinsame Zweckverfolgung – etwa im Bereich der Jugendhilfe – keine Rolle, da die steuerbegünstigte Organisation mit der Maßnahme nicht ihren eigenen satzungsmäßig statuierten Interessen folgt.

dd. Abgrenzung zwischen Innen-GbR und schuldrechtlichen Beziehungen

Die obige Differenzierung rekurriert auf die konstitutiven Elemente („gemeinsamer Zweck“, „Förderpflicht der Gesellschafter“) des § 705 BGB.⁴⁶² Während die Leistungen der Vertragspartner bei schuldrechtlichen Übereinkünften wie Kaufverträgen aufeinander gerichtet sind (Gegenseitigkeitsverhältnis), zielen die Handlungen der Gesellschafter einer Innen-GbR auf die Förderung eines gemeinsamen Zwecks ab.⁴⁶³ Diese Zweckgemeinschaft der Innengesellschaft bildet oftmals das einzige Unterscheidungskriterium zu schwer abgrenzbaren Schuldverträgen wie etwa partiarischen, mit Gewinn- oder Umsatzbeteiligung statuierten, Darlehens- oder Mietverhältnissen.⁴⁶⁴

Angesichts der Tatsache, dass gemäß § 706 Abs. 3 BGB der Beitrag eines Gesellschafters auch in der Durchführung von Dienstleistungen bestehen kann, bereitet insbesondere die Abgrenzung zu Dienstverträgen (§§ 611 bis 630 BGB) Schwierigkeiten. Das schuldrechtliche Vertragsverhältnis

determiniert allerdings eine persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers zu seinem Dienstherrn (Weisungsgebundenheit) und hebt sich damit regelmäßig von der Innengesellschaft, die auf gleichberechtigter Zusammenarbeit beruht, ab.⁴⁶⁵ Diese Abgrenzung hat jedoch keinen finalen Charakter; ein weisungsgebundenes Arbeitsverhältnis kann unter Umständen auch gesellschaftsrechtlich einzuordnen sein, insofern das Rechtsverhältnis gesellschaftsrechtlich ausgestaltet ist.⁴⁶⁶ Eine Gesellschafterstellung liegt hingegen zweifelsfrei vor, falls der Dienstleistende am Gewinn und den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt ist, gesellschaftsrechtlichen Bestandsschutz genießt und die Überwachungs- und Mitspracherechte eines Gesellschafters hat.⁴⁶⁷ Letzteres Merkmal kann, soweit weitreichende Mitbestimmungsrechte vorliegen, allein schon zur Negation der persönlichen Abhängigkeit im Sinne eines Dienstvertrages führen.⁴⁶⁸

Als besonders problematisch erweisen sich individuell ausgestaltete Kooperationsverträge, die sowohl schuld- als auch gesellschaftsrechtliche Elemente enthalten. Es handelt sich dabei um sog. gemischte Verträge⁴⁶⁹, die nur in ihrer Gesamtschau ein sinnvolles Konstrukt ergeben.⁴⁷⁰ Es existieren gemeinhin drei Grundsätze für die rechtliche Behandlung derartiger Verträge:⁴⁷¹ Das sog. Absorptionsprinzip rekurriert auf die Hauptleistung und richtet die Rechtsfolgen an den für sie geltenden Normen aus. Im Gegensatz dazu wendet das sog. Kombinationsprinzip die für den betreffenden Bestandteil des gemischten Vertrags einschlägige gesetzliche Norm an und kombiniert somit verschiedene Normgruppen. Der dritte Grundsatz (sog. analoge Rechtsanwendung) bezieht sich, unter der Annahme, dass die Mischform gesetzlich nicht geregelt ist, auf die analoge Anwendung vergleichbarer schuldbzw. gesellschaftsrechtlicher Normen. Für gesellschaftsrechtliche Komponenten in einem gemischten Vertrag sprechen beispielsweise ein Dauerschuld- sowie Vertrauensverhältnis zwischen den Parteien, ein annähernder Gleichlauf der intendierten Interessen sowie das Vorhandensein von Kontrollrechten.⁴⁷² Eine exakte Einzelfallbeurteilung der individuellen Kooperationsvereinbarung erscheint unumgänglich, zumal die erwähnten Methoden in der Literatur bisweilen als inkonkret und daher wenig praxistauglich qualifiziert werden.⁴⁷³

c. Mögliche Erscheinungsformen einer Innen-GbR

aa. Überblick

Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften hinsichtlich einer gemeinsamen Projektverwirklichung beruhen wie bereits erläutert des Öfteren auf individuell ausgestalteten Vereinbarungen, die Elemente einer Innengesellschaft enthalten. Hinter solcherart – allgemein als gesellschaftsähnliche Rechtsverhältnisse titulierten – Verbindungen verbergen sich zwei verschiedene Fallgruppen.⁴⁷⁴ Einerseits kann es sich um gemischte Verträge (s. o. dd), andererseits um atypische, vom gesetzlichen Leitbild abweichende, Gesellschaftsverhältnisse handeln. Eine Auswahl Letzterer mit thematischem Bezug zu Gemeinschaftsprojekten im Sinne der behandelten Kooperationsform ist Gegenstand nächstfolgender Ausführungen.

bb. Gelegenheitsgesellschaften

Unter einer Gelegenheitsgesellschaft versteht man einen Zusammenschluss von Körperschaften zur Förderung eines zeitlich und sachlich begrenzten gemeinschaftlichen Interesses bzw. Projektes.⁴⁷⁵ Sie konstituiert regelmäßig eine nicht auf Dauer angelegte Gesellschaft bürgerlichen Rechts.⁴⁷⁶ Die Gelegenheitsgesellschaft impliziert als Hyperonym u. a. die Organisationsformen Konsortium⁴⁷⁷, Interessengemeinschaft⁴⁷⁸ und Arbeitsgemeinschaft⁴⁷⁹. Im Folgenden werden Konsortien und Interessengemeinschaften näher skizziert, wohingegen Arbeitsgemeinschaften, die i. d. R. als Außengesellschaften konzipiert sind⁴⁸⁰, an dieser Stelle nicht thematisiert werden.

Als Konsortium wird ein Zusammenschluss von Unternehmen (Konsorten) zur gemeinschaftlichen Durchführung eines oder mehrerer genau abgegrenzter Projekte im wirtschaftlichen Bereich verstanden.⁴⁸¹ Das Ziel der Vereinigung besteht darin, Synergieeffekte hinsichtlich des Ressourceneinsatzes zu realisieren, das Projektrisiko für jeden Einzelnen zu minimieren und die Geschäftsbasis zu erweitern.⁴⁸² Bekannte Beispiele sind Bankenkonsortien, Beteiligungskonsortien, Emissionskonsortien und Industriekonsortien.⁴⁸³

Eine Interessengemeinschaft stellt einen Verbund zur Wahrung gleichartiger Interessen dar.⁴⁸⁴ Das mögliche Interessenspektrum ist zwar groß, jedoch beschränkt sich der Begriff zumeist auf wirtschaftliche Zwecksetzungen.⁴⁸⁵ Während die rechtliche Selbständigkeit der Kooperationspartner unberührt bleibt, reicht der Grad der wirtschaftlichen Selbständigkeit von reinen Gewinngemeinschaften bis an die Grenze der Aufgabe.⁴⁸⁶ Interessengemeinschaften unterliegen dem Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) und dürfen in Entsprechung dazu nicht unlauter den Wettbewerb beeinträchtigen.⁴⁸⁷

Sowohl Konsortien als auch Interessengemeinschaften sind wirtschaftliche Organisationsformen – eine analoge Anwendung auf gemeinwohldienliche Gemeinschaftsprojekte kommt höchstens für Konsortien in Betracht, da diese auf die Erfüllung von Einzelprojekten ausgerichtet sind. Interessengemeinschaften können hingegen allenfalls auf vertraglich geregelte Aktionsbündnisse im Sinne des Kapitel 1⁴⁸⁸ abstrahiert werden. Das gemeinsame Interesse bezieht sich bei solcherart Bündnissen nicht auf die konkrete Erfüllung des Satzungszwecks, sondern auf die Spendeneinwerbung in Form von Fundraising- bzw. Öffentlichkeitsmaßnahmen. Eine vertragliche Bindung der Parteien bezüglich des gemeinsamen Anliegens kann gewollt oder ungewollt zur Errichtung einer Innengesellschaft führen.

cc. Kartelle

Der Terminus bezieht sich auf Vereinbarungen oder Zusammenschlüsse von Unternehmen zur kooperativen Festlegung bestimmter Wettbewerbselemente, die geeignet sind, den Wettbewerb spürbar zu beeinträchtigen.⁴⁸⁹ Man differenziert grundsätzlich zwischen Kartellen niederer und höherer Ordnung. Im Gegensatz zu Kartellen höherer Ordnung treten jene niederer Ordnung nach außen nicht in Erscheinung und üben keinen direkten Einfluss auf Produktion und Absatz ihrer Mitglieder aus.⁴⁹⁰ Kartellbildungen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften sind in Tätigkeitsfeldern, die nicht direkt auf die Zweckverwirklichung abzielen, wie Mittelakquise bzw. Öffentlichkeitsarbeit durchaus vorstellbar; diesbezügliche Absprachen könnten andere Vertreter des gemeinnützigen Bereichs im „Kampf um die

Töpfe“ benachteiligen. Für gemeinwohldienliche Gemeinschaftsprojekte kommt der Terminus hingegen für gewöhnlich weniger in Betracht.

dd. Strategische Allianzen

Es existieren in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur diverse Begriffsauslegungen. Laut Backhaus/Piltz etwa können strategische Allianzen als „Koalitionen von zwei oder mehr selbständigen Unternehmen verstanden werden, die mit dem Ziel eingegangen werden, die individuellen Stärken in einzelnen Geschäftsfeldern zu vereinen.“⁴⁹¹ Der expliziten Geschäftsfeldbezogenheit stehen andere Definitionen entgegen, die einen globaleren Ansatz verfolgen und dementsprechend auch vertikale Allianzen zwischen Zulieferern und Abnehmern implizieren.⁴⁹² Neben der Realisierung von Wettbewerbsvorteilen⁴⁹³ sowie der rechtlichen und wirtschaftlichen Selbständigkeit der Kooperationspartner werden ferner okkasionell weitere Merkmale angeführt. Sydow beispielsweise erweitert den Begriffsumfang um die Charakteristika „formalisiert“ und „langfristig“.⁴⁹⁴ Strategische Allianzen beruhen regelmäßig auf vertraglichen Vereinbarungen, bilden aber keine – nach außen in Erscheinung tretende – eigenständige Gesellschaft und unterscheiden sich damit von Joint Ventures.⁴⁹⁵ Der Terminus entfaltet hauptsächlich für Kooperationen zwischen marktorientierten Unternehmen Signifikanz. Im gemeinnützigen Bereich ist eine derartige Verbindung jedoch durchaus für längerfristige Gemeinschaftsprojekte mit strategischer Zielsetzung (z. B. Zusammenarbeit von Bildungseinrichtungen) denkbar.⁴⁹⁶ Die gemeinsame Zwecksetzung kann hierbei unter Umständen zur Errichtung einer Innen-GbR führen.

2. Arbeitsteilige Projektarbeit im Sinne eines Hilfspersonenverhältnisses

a. Mögliche Konstellationen

aa. Hilfsmaßnahmen zur erfolgreichen Projekterfüllung

Weisungsgebundene Hilfstätigkeiten, die eine steuerbegünstigte Organisation gegenüber einer anderen – ebenfalls wegen Gemeinnützigkeit privilegierten – Körperschaft zur Verwirklichung eines gemeinnützigen Vorhabens erbringt, fallen grundsätzlich in den

Regelungsbereich des § 57 Abs. 1 S. 2 AO⁴⁹⁷. Häufig sind Vereinbarungen solcherart auf Ressourcenengpässe oder fehlendes Spezialwissen der auftraggebenden Organisation zurückzuführen. Die folgende Konstellation demonstriert dies beispielhaft: Eine gemeinnützige GmbH, die satzungsgemäß zur Erfüllung ihrer Zwecksetzung Eingliederungshilfen für benachteiligte Menschen anbietet, initiiert ein Integrationsprojekt für eine bestimmte Volksgruppe. Die Gesellschaft beschäftigt jedoch selbst keine Mitarbeiter mit dem entsprechenden Know-how. Um das Projekt dennoch erfolgreich umzusetzen, nimmt sie Kontakt zu einem Verein auf, dessen primäre Zwecksetzung auf die Förderung dieser Ethnie gerichtet ist. Sie trifft mit dem Verein eine schriftliche Kooperationsvereinbarung über die Überlassung eines qualifizierten Angestellten zur Durchführung eines wöchentlichen Integrationskurses. Der ausgeliehene Dozent unterliegt in dieser Zeit den Weisungen der gGmbH. Mit der Vereinbarung setzt die Gesellschaft ihre satzungsmäßige Tätigkeit (Eingliederungshilfe) unmittelbar im Sinne der Hilfspersonenregelung um, da das Wirken des Referenten wie eigenes Wirken der Körperschaft im Sinne der Vorschrift anzusehen ist. Andere Hilfspersonenverträge zur Projektrealisierung könnten auf die Vermietung eines Tagungsraums zur Abhaltung entsprechender Kurse oder auf die Bereitstellung von Informationsunterlagen abzielen.

bb. Beauftragung mit Projektverwirklichung

Neben den erwähnten Hilfsmaßnahmen kann sich der Auftragsumfang auch auf das gesamte Projekt bzw. einen bedeutenden Bestandteil davon beziehen. Hierbei wendet eine gemeinnützige Organisation ihrem Kooperationspartner regelmäßig finanzielle Mittel für ein definiertes Projekt zu, welches dieser anschließend nach deren Vorgaben realisiert. Die Einflussnahme des Auftraggebers auf die Projekterfüllung reicht in diesem Fall über den Erhalt von Tätigkeitsberichten und Mittelverwendungsnachweisen hinaus; die ausführende Körperschaft agiert vielmehr weisungsgebunden und kann somit nur in begrenztem Maße autonom handeln. Schuldrechtlich ist die Kooperationsvereinbarung regelmäßig als Auftragsoder Geschäftsbesorgungsverhältnis zu qualifizieren.⁴⁹⁸ Ob ein unentgeltlicher Auftrag (§§ 662 ff. BGB) oder eine entgeltliche Geschäftsbesorgung (§§ 675 ff. BGB) vorliegt, richtet sich

hauptsächlich nach der vereinbarten Art der Mittelzuwendung. Stellen die bereitgestellten Mittel lediglich einen Vorschuss (§ 669 BGB) oder Aufwendungsersatz (§ 670 BGB) dar, um liquiditätsschädigende Auslagen des Auftragnehmers zu verhindern, besteht ein Auftragsverhältnis. Vereinbaren die Vertragsparteien hingegen im Vorfeld eine Vergütung, deutet dies eher auf ein entgeltliches Geschäftsbesorgungsverhältnis hin.⁴⁹⁹

Die Hilfspersonenkonstellation weist Parallelen zu den unter II. behandelten freien Unterstützungsleistungen auf.⁵⁰⁰ Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen jedoch nur zu satzungsmäßigen Unterstützungsleistungen; satzungsferne Nebentätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO zählen – wie die obigen Erkenntnisse zeigen⁵⁰¹ – nicht zum Regelungsumfang des Unmittelbarkeitsgebots und sind daher für die Betrachtung irrelevant. Dient die Mittelweitergabe einem Satzungszweck (§ 58 Nr. 1 AO), handelt es sich um eine unmittelbare Zweckverwirklichung gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO, insofern keine weitere Körperschaft zwischengeschaltet ist.⁵⁰² In diesem Fall stellt die Mittelweitergabe, nicht die Mittelbeschaffung, das Instrument zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks dar. Nennt die Satzung ferner die Mittelweitergabe als spezielle Art der Zweckverwirklichung, findet ebenfalls vorgängig § 57 Abs. 1 S. 1 AO Anwendung.⁵⁰³ Man denke hierbei nur an Körperschaften, die Stipendien und Preise verleihen oder zinslose Darlehen vergeben und damit einen steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck wie die Wissenschaft und Forschung fördern. Sinnt die auftraggebende Körperschaft allerdings primär nach der Projektrealisierung durch den Mittelempfänger, anstelle des Vorgangs des Finanztransfers, da das Projekt ihrem steuerbegünstigten Satzungszweck i. S. d. §§ 52 bis 54 AO dient, liegt i. d. R. ein Hilfspersonenkonstrukt vor.

b. Projekterfüllung dient nur den gemeinnützigen Satzungszwecken des Auftraggebers

aa. BFH-Urteil vom 07.03.2007

Zu obiger Konstellation nahm der 1. Senat in seiner späterhin vom Schrifttum divers diskutierten Entscheidung vom 07.03.2007⁵⁰⁴

grundlegend Stellung. Der Sachverhalt wurde bereits im Zweiten Teil der Arbeit als Vorzeigebispiel für die teilweise bis heute sachlich geprägte Interpretation des Unmittelbarkeitsmerkmals durch die Rechtsprechung erläutert.⁵⁰⁵ In puncto § 57 Abs. 1 S. 2 AO äußerte sich der BFH, unter der Annahme, dass die Klägerin (GmbH) als Hilfsperson ihrer Gesellschafter agierte, wie folgt: ⁵⁰⁶

„Die Klägerin entwickelt das Abrechnungssystem nicht im Auftrag ihrer Gesellschafter, sondern aufgrund ihres eigenen Satzungszweckes. Ob in einem solchen Fall auch ohne Existenz eines Beherrschungsvertrages eine Körperschaft zugleich als Hilfsperson einer anderen gemeinnützigen Körperschaft beurteilt werden kann, kann dahinstehen. Denn in jedem Fall begründet das Handeln als Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit der eingeschalteten Hilfsperson. Die Hilfsperson verwirklicht vielmehr --fremde-- gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers, sie verwirklicht diese Zwecke in ihrer Funktion als Hilfsperson jedoch nicht selbst. Dessen bedarf es aber, um dem Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 Abs. 1 Satz 1 AO zu genügen: Die Vorschrift ist im Zusammenhang mit § 58 AO zu lesen, woraus abzuleiten ist, dass die bloße Unterstützung einer anderen Körperschaft bei deren gemeinnütziger Tätigkeit im Grundsatz --und abgesehen von den hier nicht verwirklichten Fällen des § 58 AO-- nicht zur Gemeinnützigkeit des Unterstützenden führt. Eine gemeinnützige Aktivität kann so gesehen immer nur einmal einer gemeinnützigen Organisation zugerechnet werden. Aus § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist, folgt nichts anderes; die darin bestimmte Durchbrechung des Unmittelbarkeitserfordernisses ist nur aus der Sicht der auftraggebenden Körperschaft zu sehen, nicht jedoch im Sinne einer "Spiegelbildlichkeit" des Wirkens gemeinnütziger Hilfspersonen bei der Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eines anderen.“

Der 1. Senat weist hier initial darauf hin, dass die Klägerin gemäß ihrer eigenen satzungsmäßigen Zielsetzung handelt; zugleich setzt er hinter deren Hilfspersonenstellung ein Fragezeichen, ohne näher darauf einzugehen. Vielmehr formuliert er anschließend seine Kernthese, nach der das Agieren als Hilfsperson „in jedem Fall“ keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit darstellt. Dieser Aussage wäre, ohne die

missverständliche finale Betonung, ohne weiteres zuzustimmen. Denn eine Hilfsperson erbringt, wie der BFH richtig ausführt, zunächst nur eine Fremdleistung, die nach der gesetzlichen Maßgabe lediglich dem Auftraggeber die Unmittelbarkeit vermittelt. Mit der satzungsmäßigen Tätigkeit des Auftraggebers erfüllt die Hilfsperson grundsätzlich nicht das Unmittelbarkeitskriterium, da sich § 57 AO ausschließlich auf die Art der Verwirklichung der „eigenen“ Satzungszwecke bezieht. Der 1. Senat zeigt des Weiteren einen Konnex zwischen § 57 Abs. 1 S. 2 AO und § 58 AO auf; aus den Ausnahmeregelungen in § 58 Nr. 1 bis 4 AO werde deutlich, dass gemeinhin reine Unterstützungsleistungen bei der Zweckverwirklichung anderer Körperschaften nicht gemeinnützig sind. Aus diesem Grund könne eine gemeinnützige Tätigkeit auch nur einer Körperschaft unmittelbar zugerechnet werden. Wie die Ausführungen in Kapitel II dokumentieren, bilden die erwähnten steuerlich unschädlichen Tätigkeiten jedoch keine Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot, sondern entweder einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck (§ 58 Nr. 1 AO) oder Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot bzw. partiell vom Selbstlosigkeitsgebot (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO). Ein dahingehender Vergleich ist somit nicht zielführend, zumal Unterstützungsleistungen durchaus auch unmittelbar – im Sinne von § 57 Abs. 1 S. 1 AO – zur Erfüllung eines steuerbegünstigten Zwecks nach §§ 52 bis 54 AO beitragen können. Ungeachtet des disputablen Vergleichs zieht der Senat letztlich die richtigen Schlüsse, indem er die „Durchbrechung“ (korrekter wäre „Ergänzung“) des Unmittelbarkeitsgebots infolge der Hilfspersonenregelung nur aus Sicht der auftraggebenden Körperschaft betrachtet und eine spiegelbildliche Zuordnung zu dem Wirken der Hilfsperson ausschließt.

Der 1. Senat hat mit seinem Urteil mittels finaler Wortprägungen („auf jeden Fall“) und zweifelhafter Vergleiche die Unsicherheit im Umgang mit § 57 Abs. 1 S. 2 AO erhöht, obwohl das – wohl auch ursprünglich intendierte – Ansinnen im letzten Satz der oben zitierten Begründung für sich genommen vollkommen logisch ist. Die Regelung gewährt lediglich der auftraggebenden Körperschaft einen größeren Handlungsspielraum bei der konkreten Umsetzung ihrer Satzungszwecke; eine gemeinnützigkeitsrechtliche Auswirkung auf die unterstützende Hilfsperson besteht hingegen nicht (keine zweiseitige Taxierung).

bb. Gemeinnützigkeitsrechtliche Qualifikation der Hilfspersonentätigkeit

Die gesetzlichen Festlegungen zur Hilfspersonenregelung limitieren sich auf die Perspektive der einschaltenden Körperschaft. Ungeklärt bleibt hingegen, wie die Aktivitäten der in die Erfüllung der satzungsmäßigen Tätigkeiten der Körperschaft eingesetzten Hilfspersonen gemeinnützigkeitsrechtlich zu behandeln sind. Der BFH hat in seiner obigen Entscheidung zu Recht festgestellt, dass eine Hilfstätigkeit i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO grundsätzlich keine positiven Auswirkungen auf die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der auftragnehmenden Körperschaft hat. Daraus folgt zunächst, dass Körperschaften, welche originär keine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen, auch infolge einer Hilfspersonenstellung nicht den gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO – insbesondere § 57 AO – entsprechen können. Ein rechtsfähiger Verein etwa, der schwerpunktmäßig den wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder dient und als Nebenzweck gemeinnützigen Körperschaften Räumlichkeiten oder Personal zur Verfügung stellt, erlangt nicht allein aufgrund dieser Hilfspersonentätigkeit den Status der Gemeinnützigkeit.

Weniger trivial stellt sich der Sachverhalt hingegen dar, insofern eine steuerbegünstigte Körperschaft als Hilfsperson agiert, mit dieser Tätigkeit allerdings nicht ihren gemeinnützigen Satzungszweck fördert. An dieser Stelle kommen – wie oben erläutert – weder eine positive Zurechnung nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO noch eine unmittelbare Zweckverwirklichung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO in Frage. Der offenbare Verstoß gegen das Gebot kann hier allerdings, richtet man das Augenmerk auf die Prüfungsreihenfolge, außer Acht gelassen werden. Angesichts der Tatsache, dass die Unterstützungsleistung dem Satzungszweck des auftragnehmenden Kooperationspartners zuwiderläuft, schließt die Prüfung der materiellen Grundsätze spätestens mit dem Ausschließlichkeitsgebot nach § 56 AO. Hiernach muss die Körperschaft bekanntermaßen ausschließlich ihren satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecken nachgehen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung bleibt das Gebot auch bei wirtschaftlichen Betätigungen, die zwar nicht direkt dem Satzungszweck dienen, aber „um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen“ gewahrt.⁵⁰⁷ Insofern die Hilfsperson somit ein marktübliches

Entgelt für ihre Leistung verlangt und damit eine Mittelgenerierungsabsicht für ihre eigenen Satzungszwecke verfolgt, handelt es sich um ein rechtskonformes Ansinnen. Sie erzielt in diesem Fall allerdings ertragsteuerpflichtige Gewinne aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Gesetzt den Fall, die Hilfspersonentätigkeit erfolgt unentgeltlich oder teilentgeltlich, führt der Prüfungsweg zu den einschlägigen steuerlich unschädlichen Betätigungen in § 58 AO. In dieser Konstellation finden in aller Regel die Ausnahmenvorschriften für satzungsferne Nebenzwecke gemäß § 58 Nr. 2 bis 4 AO Anwendung.⁵⁰⁸ Falls die Vorschriften nicht in Betracht kommen, liegt ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vor. Der Sachverhalt berührt dementsprechend nicht die Prämisse der Unmittelbarkeit.⁵⁰⁹

c. Projekterfüllung dient den steuerbegünstigten Satzungszwecken beider Partner

aa. BFH-Urteil vom 07.03.2007

Der Bundesfinanzhof äußerte sich neben der bereits erläuterten Konstellation (alleinige Satzungszweckerfüllung durch die auftraggebende Körperschaft⁵¹⁰) fernerhin ergänzend zu den Folgen einer beiderseitigen Verwirklichung des Satzungszwecks durch die Kooperationspartner:⁵¹¹

„die [...] Durchbrechung des Unmittelbarkeitserfordernisses ist nur aus der Sicht der auftraggebenden Körperschaft zu sehen, nicht jedoch im Sinne einer "Spiegelbildlichkeit" des Wirkens gemeinnütziger Hilfspersonen bei der Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eines anderen. Abweichend davon verhält es sich deshalb nur dann, wenn die eingeschaltete Körperschaft ihrerseits einen eigenen gemeinnützigen Zweck verfolgt.“

Hätte der 1. Senat diesen Annex präziser gefasst und in seinen vorhergehenden Ausführungen (s. o. b) aa)) auf missverständliche finale Wortprägungen und Vergleiche verzichtet, wären zukünftig deutlich weniger Rechtsunsicherheiten im Umgang mit arbeitsteiligen Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften entstanden. Stattdessen bestätigte er im zweiten Leitsatz der Entscheidung ausdrücklich die – bis zur Neufassung des Anwendungserlasses Anfang 2012 gültige – strikte

Auffassung der Finanzverwaltung, nach welcher ein Handeln als Hilfsperson keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit legitimiert.⁵¹² Einige Fachexperten weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der entschiedene Sachverhalt (Implementierung eines Vergütungssystems für Krankenhausleistungen) keinem gemeinnützigen Zweck entsprach und sich die Aussagen daher auf nicht steuerbegünstigte Hilfspersonen bezogen. Darauf deutet zwar die oben angeführte, ausnehmende Ergänzung für Hilfspersonen, die selbst gemeinnützige Zwecke verfolgen, hin; eine dahingehende Einschränkung der generellen Finanzverwaltungsansicht, im Gegensatz zu der gewährten uneingeschränkten Bestätigung, unterblieb jedoch. Das Gros des Schrifttums begriff den Annex daher auch nicht als Ausnahmeregelung von der These der Finanzverwaltung, sondern nur als Nebenanmerkung.⁵¹³ Entsprechend interpretierten beispielsweise Hüttemann/Schauhoff den Verweis in dem Sinne, dass die Hilfsperson nur dann selbst steuerbegünstigt sein könne, wenn sie neben ihrer weisungsgebundenen Tätigkeit zusätzlich „noch“ einen eigenen gemeinnützigen Zweck verfolgt.⁵¹⁴ Im Ergebnis hat der Senat richtigerweise positive gemeinnützigkeitsrechtliche Rückwirkungen des § 57 Abs. 1 S. 2 AO auf die eingesetzte Hilfsperson verneint; der erwartungsgemäße parallele Ausschluss negativer Auswirkungen der Vorschrift auf die Hilfsperson (keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit) unterblieb indes.

bb. BFH-Urteil vom 17.02.2010

Der Sachverhalt zu der Entscheidung des 1. Senats kann dem Einführungsteil u. I. 2. entnommen werden. In Anlehnung an das bereits explizierte Urteil vom 07.03.2007 wird eingangs der relevante Textauszug zu der hier behandelten Konstellation illustriert.⁵¹⁵

„Das Handeln als Hilfsperson allein begründet allerdings keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit; denn die Hilfsperson verwirklicht fremde gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers. Sie fördert damit nur mittelbar steuerbefreite Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO, was für die Steuerbefreiung nicht ausreicht. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene

steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt. Hiervon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn mehrere nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften arbeitsteilig zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirken. Dies betrifft nicht nur Zusammenschlüsse auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, sondern auch Fälle, in denen z.B. die öffentliche Hand eine steuerbefreite Organisation mit der Erbringung der steuerbegünstigten Tätigkeit beauftragt, die Auftragnehmerin aber einzelne Tätigkeiten an andere steuerbefreite Körperschaften vergibt. Die Klägerin hat nachvollziehbar dargelegt, dass die Sozialverwaltung zunehmend nur noch eine steuerbegünstigte Körperschaft als Leistungsträger bestimmt, die den Hilfeinsatz verantwortlich gestaltet und zur Ergänzung ihres Leistungsspektrums erforderlichenfalls spezialisierte Partner beauftragt. Auch wenn die Partner hierbei als Erfüllungsgehilfen des von der Sozialverwaltung beauftragten Leistungsträgers anzusehen sind, verwirklichen sie mit den Hilfeleistungen gleichwohl, soweit sie ihren Beitrag selbständig und eigenverantwortlich erbringen und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, zugleich eigene satzungsmäßige Zwecke.“

Anfänglich verweist der 1. Senat rückblickend auf seine korrekte Feststellung vom 07.03.2007⁵¹⁶, wonach das Handeln als Hilfsperson allein keine eigene Steuerbegünstigung rechtfertigt. In Anlehnung an die Ergänzung des Urteils vom 07.03.2007 (s. o. aa) merkt er fernerhin an, dass diese Ansicht nicht gelte, insofern die Hilfsperson mit der Maßnahme simultan eigene Satzungsziele verwirklicht. Mit dem Verweis auf das Handeln der Hilfsperson bringt der Senat sich selbst in die Bredouille, an dieser Stelle einen Ausnahmepassus generieren zu müssen. Sinnvoller wäre eine strikte Trennung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung von Auftraggeber und Auftragnehmer mit unmissverständlicher Zuordnung der Hilfspersonenvorschrift zum Auftraggeber gewesen. So hätte die Grundaussage heißen können, dass eine Hilfspersonenstellung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO keine (weder positiv noch negativ) Auswirkung auf die gemeinnützigkeitsrechtliche Wertung der Hilfsperson hat. Auf den nebulösen Grundtenor des Bundesfinanzhofs folgen im Vergleich zu der älteren Entscheidung nunmehr allerdings weitere Detailerläuterungen. So rekuriert der Senat, als einschlägige Fallkonstellation, konkret auf die arbeitsteilige Zusammenarbeit mehrerer steuerbefreiter Organisationen zur

Verwirklichung eines gemeinnützigen Zweckes. Als rechtliche Ausformung hierfür kommen seines Erachtens nicht nur Zusammenschlüsse auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage in Frage, sondern auch schuldrechtliche Auftragsverhältnisse zwischen den Akteuren. Der Sachverhalt erfasst, wie die weiteren Ausführungen des Bundesfinanzhofs zeigen, letztere Option. Eine zentrale Bedeutung hat schlussendlich der letzte Satz des obigen Urteilsauszugs, da hier die Voraussetzungen für die steuerliche Privilegierung der Hilfspersonentätigkeit genannt werden. Die Leistung muss danach „selbständig“ und „eigenverantwortlich“ erbracht werden. Hierzu drängen sich sogleich zwei entscheidende Fragestellungen auf: Entsprechen die postulierten Bedingungen überhaupt den gesetzlichen Vorgaben des § 57 Abs. 1 S. 1 AO? Falls ja, kann eine selbständig und eigenverantwortlich geleistete satzungsmäßige Tätigkeit gleichzeitig weisungsabhängig gegenüber einem Auftraggeber hinsichtlich Inhalt und Umfang, wie von der Finanzverwaltung gefordert⁵¹⁷, ausgeführt werden?

Zur ersten Frage: Der 1. Senat fordert – in Analogie zur gesetzlichen Vorgabe der Selbstverwirklichung der Satzungszwecke – völlig zu Recht eine „selbständige“ Leistungserfüllung. Diskutabel erscheint eher die Prämisse der „Eigenverantwortlichkeit“, welche schon in früheren Entscheidungen der Rechtsprechung als Tatbestandsmerkmal für die Unmittelbarkeit angeführt wurde. Das obige Kapitel zu Veranstaltungen zum gegenseitigen Wissenstransfer⁵¹⁸ verwies im Falle der gemeinsamen Realisierung auf ein Finanzgerichtsurteil aus dem Jahr 1997⁵¹⁹ und das darin zum Ausdruck gebrachte Postulat einer globalen Verantwortungsübernahme für die Beiträge der involvierten Kooperationspartner. Im Ergebnis entsprach die Ansicht des Finanzgerichts nicht dem gesetzlichen Wortlaut des Unmittelbarkeitsgebots. Es kommt vielmehr darauf an, dass die Körperschaft bei solcherart Sachverhalten in den Veranstaltungsablauf involviert ist, also ein Mitspracherecht besitzt, und einen eigenen Anteil zum erfolgreichen Gelingen beisteuert.⁵²⁰ Im Unterschied zu dem erwähnten Urteil des Finanzgerichts Hamburg verweist der Bundesfinanzhof hier nunmehr ausschließlich auf die eigenverantwortliche Erbringung „des eigenen Beitrags“ der Hilfsperson anstelle einer globalen Verantwortungsübernahme für die Leistungen der Kooperationspartner.

Die Forderung entspricht daher ebenso wie die „Selbständigkeit“ dem Sinngehalt des Unmittelbarkeitsgebots.

Zur zweiten Frage: Die Hilfsperson (gGmbH) führte mit ihrem Betreuungspersonal auftragsgemäß Abend- und Nachtdienste in den Betreuungsgruppen der auftraggebenden Stiftungen durch. In der Tatbestandsbeschreibung der Entscheidung heißt es, dass die gGmbH, unter Beachtung der organisatorischen Rahmenbedingungen der Stiftungen, die Aufträge eigenverantwortlich wahrgenommen hat.⁵²¹ Hierzu zählte die Übernahme der Personalplanung und -disposition, die Auswahl und Fortbildung der Angestellten sowie die Erteilung von fachlichen Dienst- und Arbeitsanweisungen.⁵²² Die gGmbH verwirklichte ihre satzungsmäßigen Tätigkeiten mithilfe ihrer Angestellten demgemäß i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1

AO selbst. Agierte sie jedoch gleichzeitig auch weisungsgebunden gegenüber ihren Auftraggebern oder ergibt sich an dieser Stelle ein Widerspruch? Mit der Auftragserteilung für die Realisierung der Betreuungsleistungen und der Fixierung des organisatorischen Ablaufs legten die Stiftungen zwar die Ziel- und Rahmenbedingungen fest, auf die Art und Weise der konkreten Auftragsabwicklung nahmen sie jedoch, laut den Angaben des 1. Senats, keinen Einfluss. Ein umfängliches Weisungsrecht mit einer Einwirkungsmöglichkeit auf den Inhalt der Maßnahme lag somit streng genommen nicht vor. Der Bundesfinanzhof ging allerdings von einer Hilfspersonenkonstellation aus und lockerte damit – wohl eher unbewusst – die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung zur Weisungsgebundenheit.

Am 17.01.2012 übernahm die Finanzverwaltung schließlich die Rechtsansicht des 1. Senats ausdrücklich in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung:⁵²³

„Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist nicht ausgeschlossen, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt.“

Genau genommen war die Finanzverwaltung – laut interner Weisungslage – schon nach der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt an die Entscheidung des Bundesfinanzhofs gebunden (konkludenter

Anwendungserlass), zumal kein Nichtanwendungserlass hierzu erging.⁵²⁴ Mit der Aufnahme in den Anwendungserlass wurde allerdings nochmals die Signifikanz des Urteils unterstrichen.

cc. Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Hilfspersonentätigkeit

Unter Bezugnahme auf das oben erläuterte BFH-Urteil vom 17.02.2010 mutet die gemeinnützigkeitsrechtliche Einschätzung an dieser Stelle trivial an. Legt man die Kernaussage des Urteils dem entschiedenen Sachverhalt zugrunde, stimmt dies auch, da aus Sicht der Hilfsperson eindeutig eine unmittelbare Handlung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO vorlag. Hier war eher die Zurechnung der Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 1 S. 2 AO zu den satzungsmäßigen Zwecken des Auftraggebers diskutabel.⁵²⁵ Die Situation stellt sich allerdings weniger einfach dar, insofern die auftraggebende Körperschaft die strikten Anforderungen der Finanzverwaltung an die Weisungsgebundenheit en détail befolgt. Danach muss sie der Hilfsperson den Inhalt und Umfang der Tätigkeit vorgeben und jederzeit auf die Maßnahme einwirken können. Von einer selbständigen und eigenverantwortlichen Erfüllung der satzungsmäßigen Tätigkeiten, wie vom 1. Senat gefordert, kann aus Sicht der Hilfsperson dann wohl kaum noch die Rede sein. Die Reichweite des persönlichen Tätigwerdens im Sinne des Unmittelbarkeitsgebots hängt allerdings wesentlich von der Satzung bzw. den Festlegungen der geschäftsführenden Organe ab. Verfolgt eine Körperschaft etwa einen steuerbegünstigten Zweck nach § 58 Nr. 1 AO, begrenzt sich die persönliche Handlung lediglich auf die Mittelweitergabe. Ebenso verhält es sich bei satzungsgemäßen freiwilligen Unterstützungsleistungen wie der Gewährung von zinsgünstigen Darlehen.⁵²⁶ Verweist die Satzung demnach auf weisungsgebundene Tätigkeiten wie etwa auftragsgebundene Personalgestellungen an andere Institutionen zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Zwecks, erfüllt sich das Merkmal der Unmittelbarkeit bereits mit der Personalüberlassung. Die unmittelbare Handlung bezieht sich dabei auf den Bereitstellungsvorgang für den avisierten steuerbegünstigten Zweck und nicht auf den konkreten Einsatz des Personals. Intendiert die Satzung hingegen eine inhaltlich und organisatorisch selbstbestimmte Hilfsmaßnahme, liegt bei einer Weisungsabhängigkeit gegenüber dem Auftraggeber im obigen Sinne ein Verstoß gegen das

Unmittelbarkeitsgebot vor. Man denke ferner an eine Mittelweiterleitung zur Projekterfüllung im Sinne eines Geschäftsbesorgungsverhältnisses, welches der ausführenden Hilfsperson nur einen marginalen Handlungsfreiraum lässt.⁵²⁷ Auch hier erscheint die geforderte Eigenverantwortlichkeit fraglich.

Auf die ertragsteuerliche Handhabe einer entgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Hilfspersonentätigkeit haben die soeben getroffenen Überlegungen zur Unmittelbarkeit grundsätzlich keine Auswirkungen. Der 1. Senat verweigert in der Entscheidung vom 17.02.2010 der Hilfsperson zwar die Berufung auf die spezielle Zweckbetriebsvorschrift nach § 66 AO, da die Leistungen „den in § 53 AO genannten Personen allenfalls mittelbar zugute“⁵²⁸ kamen; aus der sprachlichen Nähe zu § 57 AO erwächst jedoch keine Einschlägigkeit. Entgegen der Ansicht mancher Fachexperten wie etwa Holland, der hierin ein bisher ungelöstes Rätsel des Unmittelbarkeitsgrundsatzes sieht⁵²⁹, besteht keinerlei Verbindung zwischen dem gesetzlich statuierten Unmittelbarkeitsgebot und den Zweckbetriebsvoraussetzungen für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO.⁵³⁰ Hinsichtlich der allgemeinen Zweckbetriebsbestimmung des § 65 AO steht seit dem Urteil vom 17.02.2010 jedenfalls fest, dass eine Hilfspersonentätigkeit im obigen Sinne den geforderten Voraussetzungen entsprechen kann und nicht automatisch zu Einnahmen aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt.⁵³¹

d. Projekterfüllung dient nur den Satzungszwecken des Auftragnehmers

Um überhaupt in den Anwendungsbereich des § 57 Abs. 1 S. 2 AO zu gelangen, muss der Weisungsumfang der auftraggebenden Organisation selbstverständlich deren satzungsmäßiger Intention entsprechen. Das Gebot rekuriert alleinig auf die unmittelbare Verfolgung steuerbegünstigter „satzungsmäßiger“ Zwecke. Dem Auftraggeber muss dementsprechend infolge der Hilfsleistung tatsächlich die Gemeinnützigkeit vermittelt werden.⁵³² Handlungen, die im Auftrag von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, steuerpflichtigen Körperschaften oder natürlichen Personen ausgeführt werden, erfüllen diese Bedingung naturgemäß nicht.⁵³³ Aber auch Weisungen, die zwar von einer gemeinnützigen Körperschaft erteilt werden, jedoch nicht mit deren

Satzungszwecken einhergehen, fallen nicht in den Anwendungsbereich der Hilfspersonenregelung.

Aus Sicht der auftragnehmenden Organisation ergeben sich keine Änderungen zu den oben genannten Ausführungen (s. o. c). Die Diskrepanz zwischen Weisungsabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit fällt hier allerdings nicht ins Gewicht, da eine weisungsgebundene Ausgestaltung des Auftragsverhältnisses, als notwendige Bedingung der Finanzverwaltung zu § 57 Abs. 1 S. 2 AO, redundant ist.

3. Gleichberechtigte Projekterfüllung

a. Einführung

Die nächstfolgenden Ausführungen konzentrieren sich auf solcherart Konstellationen, bei denen die Kooperationspartner gemeinsam und gleichberechtigt – ohne Hilfspersonenbeziehungen i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO – ein Projekt verwirklichen. Zu unterscheiden sind dabei zwei verschiedene Optionen: Zum einen können sich die beteiligten Körperschaften informell, ohne jegliche rechtliche Verpflichtungen, auf die Durchführung eines Gemeinschaftsprojekts verständigen, zum anderen kann eine Übereinkunft getroffen werden, die zur Gründung einer Innen-GbR führt.

b. Gemeinsame Projekterfüllung ohne wechselseitige rechtliche Verpflichtungen

Nach Ansicht Rainer Hüttemanns stellt die Verfolgung eines abgestimmten Gemeinschaftsprojekts – ohne wechselseitige rechtliche Verpflichtungen oder rechtliche Verselbständigungen – kein Problem dar, da die Beteiligten allesamt gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO unmittelbar agieren.⁵³⁴ Er macht es sich mit dieser Aussage jedoch etwas zu leicht. Dies zeigen die obigen Erläuterungen zu Veranstaltungen zum gegenseitigen Wissenstransfer, auf welche an dieser Stelle verwiesen wird, deutlich.⁵³⁵

c. Das Gemeinschaftsprojekt als Innen-GbR

aa. Einführung

Die gemeinschaftliche Realisierung eines Projekts kann unter Umständen, gewollt oder ungewollt, zur Gründung einer Innen-GbR führen.⁵³⁶ Im Hinblick auf das Unmittelbarkeitsgebot stellt sich zunächst die Frage, wer hierbei die Projektdurchführung verantwortet: Die Innengesellschaft selbst, die nach außen in Erscheinung tretenden geschäftsführenden Gesellschafter oder sämtliche Gesellschafter zu gleichen Teilen? Welche Konsequenzen ergeben sich daraus für die Beurteilung der Unmittelbarkeit? Ferner wird kurz darauf Bezug genommen, wie ein solches Kooperationskonstrukt letztlich steuerlich zu behandeln ist.⁵³⁷

bb. Interpretation nach § 57 AO

Einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts obliegt grundsätzlich die Besonderheit, dass nur die geschäftsführenden Gesellschafter nach außen im eigenen Namen auftreten.⁵³⁸ Sie entfaltet im Vergleich zur Außen-GbR keine eigene Rechtsfähigkeit, da sie nicht am Rechtsverkehr teilnimmt und daher keine eigenen Rechte und Pflichten begründet.⁵³⁹ Angesichts dessen scheidet die Innen-GbR auch aus der hier vorgenommenen Betrachtung aus, weil lediglich die legitimierten Außenvertreter als Projektverantwortliche auftreten und nicht die Gesellschaft selbst. Kann man daraus nicht schlussfolgern, dass nur die nach außen in Erscheinung tretenden geschäftsführenden Gesellschafter unmittelbar agieren? Keineswegs, denn auf den Außenauftritt kommt es nicht an. Entscheidend ist die Innenbeziehung zwischen den Gesellschaftern, welche sich auf die „gemeinsame“ Verwirklichung der steuerbegünstigten Zielsetzung richtet. Angenommen, zwei steuerbegünstigte Körperschaften aus dem Bereich der Jugendhilfe verständigen sich, ihren satzungsmäßigen Vorgaben entsprechend, auf die gemeinsame Umsetzung eines zeitlich begrenzten Projekts zur Förderung von Straßenkindern, wobei lediglich ein Partner als geschäftsführender Projektträger nach außen auftritt. Das gleichberechtigte und zielgerichtete Vorgehen wird durch einen internen Kooperationsrat, dem Vertreter beider Organisationen angehören, sichergestellt. Jeder Partner ist überdies für die ihm übertragenen Aufgaben selbst verantwortlich und trägt zu gleichen Teilen die Kosten des Projekts. Obwohl nur ein Kooperationspartner nach außen auftritt, agieren beide Partner mit der Projektstätigkeit unmittelbar gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO. Dies resultiert aus der Tatsache, dass in dem Beispiel die signifikanten

Voraussetzungen des Gebots saturiert werden: Zum einen erfüllen die Kooperationspartner ihre Beiträge wie vom 1. Senat gefordert⁵⁴⁰ selbständig und eigenverantwortlich, zum anderen sind beide Partner in die Rahmenkonzeption des Projekts (Kooperationsrat) eingebunden.

Wie verhält es sich jedoch, insofern im Zuge der Kooperationsvereinbarung einer Körperschaft neben der Leitung auch die Gesamtverantwortung und jegliche Haftung für das Projekt übertragen wird? Aus dem Umstand heraus, dass ein Partner die gesamte Verantwortung für das Projekt übernimmt, folgt nicht zugleich, dass die Mitwirkenden nicht unmittelbar handeln – eine partielle Verantwortungsübernahme für den eigenen Beitrag genügt.⁵⁴¹ In dem Beispiel impliziert der Begriff allerdings auch eine vollständige Haftungsübernahme. Die Rechtsprechung hat, insofern sie den Terminus Verantwortung im Zusammenhang mit dem Unmittelbarkeitsgebot angeführt hat, keine näheren Erläuterungen zum Begriffsgehalt getätigt.⁵⁴²

Nach dem Deutschen Universalwörterbuch von Duden versteht man unter dem Begriff die „Verpflichtung, dafür zu sorgen, dass (innerhalb eines bestimmten Rahmens) alles einen möglichst guten Verlauf nimmt, das jeweils Notwendige u. Richtige getan wird u. möglichst kein Schaden entsteht“.⁵⁴³ Ferner kann der Terminus hiernach auch die „Verpflichtung, für etwas Geschehenes einzustehen“, immanieren.⁵⁴⁴ Letztere Definition spricht grundsätzlich für eine partielle Haftungsübernahme. Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO bestimmt, auf welche Art und Weise die satzungsmäßigen Vorgaben erfüllt werden müssen. Hierzu zählt selbstredend die Verpflichtung, die Zielsetzungen nicht nur persönlich, sondern auch nach bestem Wissen und Gewissen zu verwirklichen. Eine explizite Haftungsübernahme für den eigenen Beitrag geht hingegen zu weit; etwaige nachfolgende Ersatzpflichten aus der Handlung zählen nicht zum Regelungsumfang des Gebots. Ungeachtet dessen kann eine Haftungspflicht natürlich das verantwortungsbewusste Agieren positiv beeinflussen. Am problematischsten erscheint in solch einer Konstellation allerdings die Einwirkung auf das Rahmenkonzept. Fehlt es an einer Mitbestimmungsfähigkeit hinsichtlich grundlegender strategischer Fragestellungen zur Ausrichtung des Projekts, ist die Unmittelbarkeit unter Umständen gefährdet. Ein dahingehend positives Anzeichen kann jedoch bereits aus der Kooperationsvereinbarung hervorgehen (z. B. Bildung

eines Kooperationsrats).

cc. Exkurs: Umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung des Kooperationskonstrukts

Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist, „wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 UStG). Gesellschaften bürgerlichen Rechts können diese Maxime erfüllen, insoweit sie am Rechtsverkehr im eigenen Namen teilnehmen und demzufolge als Außengesellschaften eigene Rechte erwerben und Verpflichtungen eingehen können.⁵⁴⁵ Innengesellschaften bürgerlichen Rechts, die ohne eigenes Vermögen, ohne Betrieb, ohne Rechtsfähigkeit und ohne Firma bestehen, sind jedoch steuerlich unbeachtlich, da ihnen mangels Auftretens nach außen die Unternehmereigenschaft fehlt.⁵⁴⁶ Als Unternehmer kommen demgemäß nur die nach außen auftretenden Gesellschafter infrage.⁵⁴⁷ Die Umsätze werden angesichts der Gemeinnützigkeit des Projekts regelmäßig als steuerfrei oder steuerermäßigt (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG) zu behandeln sein.

Hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Beurteilung versteht der Gesetzgeber unter einem Gewerbebetrieb grundsätzlich ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG). Der originäre Gewerbebetriebsbegriff nach § 15 Abs. 2 EStG ist an eine Reihe von Voraussetzungen geknüpft. Wie oben bereits erläutert, handelt es sich i. d. R. um eine Gelegenheitsgesellschaft zur Förderung eines zeitlich und sachlich begrenzten gemeinschaftlichen Interesses bzw. Projektes.⁵⁴⁸ Dementsprechend kann schon das Merkmal der Nachhaltigkeit (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG) gemeinhin nicht als erfüllt angesehen werden.⁵⁴⁹ Der Gesetzgeber hat in § 2a GewStG ferner eine Ausnahme von der Klassifizierung als Gewerbebetrieb für „Arbeitsgemeinschaften, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags besteht“, implementiert. Laut Manfred Orth ist diese Vorschrift auch auf gemeinnützige Körperschaften, die gemeinsam einen Zweckbetrieb im Sinne eines einzelnen Projekts unterhalten, anzuwenden.⁵⁵⁰ Obwohl die Arbeitsgemeinschaft, als die am weitesten formalisierte Ausgestaltung von Gelegenheitsgesellschaften, definitorisch eher der Außengesellschaft bürgerlichen Rechts zuzurechnen ist⁵⁵¹, kann

die Erleichterungsvorschrift wohl auch für Innengesellschaften in Frage kommen⁵⁵².

Das Einkommensteuerrecht behandelt Personengesellschaften bekanntermaßen dahingehend transparent, dass der Gewinn ausschließlich bei den Gesellschaftern der Besteuerung unterliegt, wobei die Gesellschaft selbst Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung bleibt (partiell Steuerrechtssubjekt).⁵⁵³ Bei den Gesellschaftern liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) vor, insoweit ein Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 sowie Abs. 3 Nr. 1 u. 2 EStG), ein Gesellschaftsverhältnis sowie eine Mitunternehmerschaft vorliegen. Hinsichtlich der Prüfung des originären Gewerbebetriebsbegriffs ist – wie oben bereits erläutert – insbesondere das Merkmal der Nachhaltigkeit zu prüfen. Die zweite Bedingung ist regelmäßig als erfüllt anzusehen, da die zulässigen zivilrechtlichen Gesellschaftsformen nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch Innengesellschaften bürgerlichen Rechts immanieren.⁵⁵⁴ Richtet man den Fokus schlussendlich auf die Mitunternehmerschaft, besteht zunächst das Erfordernis, dass mindestens zwei Innengesellschafter als Mitunternehmer im steuerrechtlichen Sinne qualifiziert werden.⁵⁵⁵ Sie müssen als Unternehmer des Betriebs anzusehen sein (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG). Dies bedingt die Übernahme von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko.⁵⁵⁶ Eine Unternehmerinitiative ist grundsätzlich dann gegeben, wenn der Gesellschafter an den maßgeblichen Entscheidungen der Unternehmung beteiligt ist.⁵⁵⁷ Allerdings kann ein Innengesellschafter auch bei einer sehr geringen Initiativeleistung als Mitunternehmer angesehen werden, insofern er ein erhebliches unternehmerisches Risiko, etwa durch partielle Übernahme der Projektkosten, trägt.⁵⁵⁸ Die Einkünfte sind im Normalfall gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einheitlich und gesondert festzustellen. Insbesondere bei Gelegenheitsgesellschaften kann jedoch die Ausnahmenvorschrift für Fälle von geringer Bedeutung (§ 180 Abs. 3 S. 1 Nr. 2) eingreifen, soweit die Höhe des Gesamtbetrags und die anteilige Aufteilung bereits feststehen.⁵⁵⁹ Ferner kann der Ausnahmenvorschrift für Arbeitsgemeinschaften (§ 180 Abs. 4 AO) Relevanz zukommen. Selbst wenn ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ergeht und gewerbliche Einkünfte attestiert, liegen bei den Kooperationspartnern nicht zwingend Einkünfte aus einem

steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vor. Die Sphärenzuordnung der Beteiligungserträge zum steuerfreien Zweckbetrieb oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgt letztlich erst im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung der einzelnen steuerbegünstigten Kooperationspartner.⁵⁶⁰

4. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge

a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung

aa. Arbeitsteilige Projektarbeit im Sinne eines Hilfspersonenverhältnisses

Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Hilfsperson nicht steuerbefreit wegen Gemeinnützigkeit</p>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Die Hilfsperson vermittelt der auftraggebenden Körperschaft die Unmittelbarkeit. Sie verfolgt selbst keine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke; hieran ändert sich auch angesichts der Hilfspersonenstellung nichts – BFH v. 07.03.2007 (keine zweiseitige Taxierung).</p>
<p>2. Hilfsperson steuerbefreit – Tätigkeit nicht satzungsgemäß</p>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Die Hilfsperson ist zwar wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit; sie verfolgt mit der Hilfspersonentgeltlichkeit aber nicht ihren Satzungszweck. Die Prüfung endet bereits bei § 56 AO: Es liegt kein Verstoß vor, insofern die Körperschaft wirtschaftliche Einkünfte zur Finanzierung ihrer Satzungszwecke generiert oder steuerlich unschädliche Nebentätigkeiten ausübt (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO). § 57 AO findet hier keine Anwendung.</p>
<p>3. Hilfsperson verfolgt mit Tätigkeit eigene Satzungszwecke</p>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Der I. Senat hat am 17.02.2010 entschieden, dass eine Hilfsperson auch unmittelbar agieren kann, sofern sie die Leistung selbständig und eigenverantwortlich im Sinne ihrer Satzung erbringt. Die Finanzverwaltung hält parallel dazu weiterhin an dem Merkmal der Weisungsabhängigkeit fest. Bei strikter Beachtung des Postulats durch die auftraggebende Körperschaft könnte die vom BFH geforderte Eigenverantwortlichkeit bei der Hilfsperson gefährdet sein.</p>
<p>4. Tätigkeit dient nur Satzungszwecken des Auftragnehmers</p>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Tätigkeit entspricht nicht der satzungsmäßigen Intention der auftraggebenden Organisation – keine Anwendung der Hilfspersonenregelung. Auftragnehmende Organisation verwirklicht ihre satzungsmäßigen Zwecke selbst. Keine Friktionen zwischen Weisungsabhängigkeit (nicht gefordert) und Eigenverantwortlichkeit.</p>

Abb. 6: Arbeitsteilige Projektarbeit im Sinne eines Hilfspersonenverhältnisses –

Gestaltungsformen und Obstruktionen

bb. Gleichberechtigte Projekterfüllung

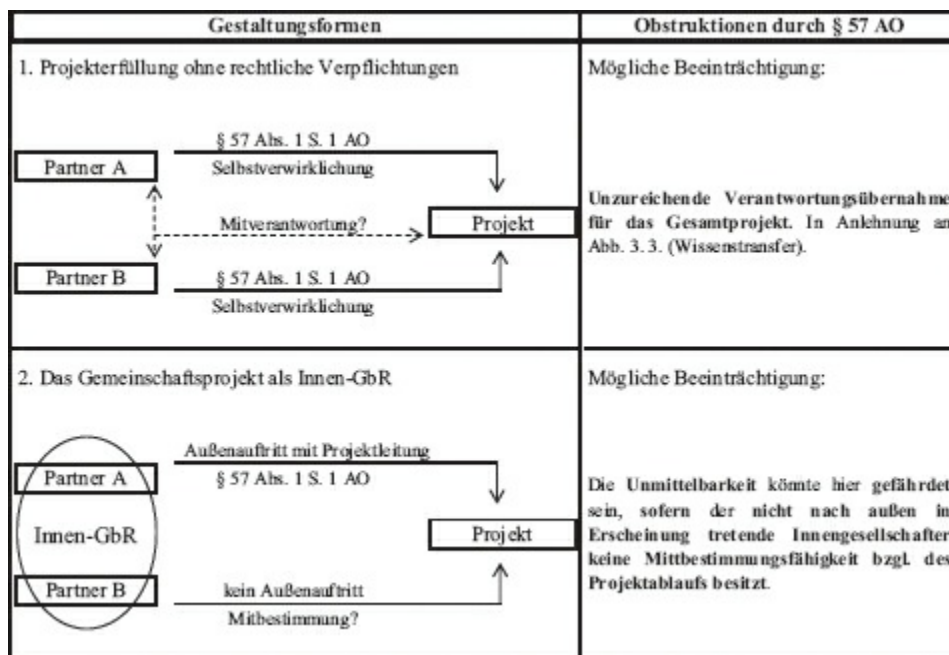


Abb. 7: Gleichberechtigte Projekterfüllung – Gestaltungsformen und Obstruktionen

cc. Obstruktionsauswahl

Von den drei genannten möglichen Beeinträchtigungen hat der nachfolgende Erläuterungsteil zum einen das Spannungsverhältnis zwischen Weisungsabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit (Abb. 6.3) und zum anderen das etwaige Fehlen der Mitbestimmungsfähigkeit des nicht nach außen in Erscheinung tretenden Gesellschafters einer Innengesellschaft (Abb. 7.2) zum Gegenstand. Hinsichtlich der dritten Beeinträchtigung (Abb. 7.1) gelten die entsprechenden Ausführungen des ersten Kapitels.⁵⁶¹

b. Weisungsabhängigkeit vs. Eigenverantwortlichkeit

Die nunmehr einhellig (h. L., Rechtsprechung und Finanzverwaltung) akzeptierte Ansicht, dass bei einer arbeitsteiligen Projektverwirklichung auch Hilfspersonen unmittelbar im Sinne von § 57 Abs. 1 S. 1 agieren können, steht in bestimmten Konstellationen im Konflikt mit der Hilfspersonenvorschrift. Gemeint sind solcherart Sachverhalte, bei denen der auftraggebende Kooperationspartner – im Sinne der Vorgaben der

Finanzverwaltung – der Hilfsperson detaillierte Weisungen hinsichtlich des Inhalts und Umfangs der Leistung erteilt und der Hilfsperson selbst somit kaum Spielraum zur eigenen Handlungsgestaltung verbleibt. Insofern die Satzung in diesem Fall nicht auf bloße weisungsgebundene Hilfsleistungen, sondern auf selbstbestimmte Tätigkeiten wie die Durchführung von Betreuungsleistungen mit eigenem Personal verweist, ist die vom 1. Senat geforderte Bedingung der Eigenverantwortlichkeit wohl nicht als erfüllt anzusehen. Die Crux liegt hier in der rechtlich nicht gedeckten Bedingung der Weisungsabhängigkeit⁵⁶²; eine derart enge Bindung der Hilfsperson an die auftraggebende Körperschaft wäre ansonsten nicht notwendig. Bekanntlich hat das Finanzgericht Niedersachsen das Merkmal bereits am 08.04.2010 abgelehnt und es für ausreichend empfunden, „wenn die Tätigkeit jedenfalls hinsichtlich ihres Ziels im Wesentlichen durch die Körperschaft veranlasst ist.“⁵⁶³ Die Auffassung wurde von der Finanzverwaltung, im Gegensatz zu einer anderen Rechtsansicht zur vertraglichen Ausgestaltung (Werkvertrag) der Hilfspersonenbeziehung, nicht in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung übernommen. An dieser Stelle wird allerdings oft übersehen, dass sich bereits der 1. Senat am 17.02.2010 indirekt zu der Voraussetzung geäußert hat. Er nahm eine Hilfspersonenkonstellation an, obwohl die auftraggebende Körperschaft auf die Art und Weise der konkreten Auftragsabwicklung keinen Einfluss nahm und daher auch kein umfängliches Weisungsrecht mit Einwirkungsmöglichkeit auf den Inhalt der Maßnahme hatte. Im Ergebnis lockerte der Bundesfinanzhof damit das Merkmal dahingehend, dass eine Zieldeterminierung, wie sie das Finanzgericht Niedersachsen wenig später direkt forderte, grundsätzlich genügt.⁵⁶⁴

Die Lösung der Problematik bedingt ergo keine Gesetzesänderung, sondern nur eine Anpassung der Verwaltungsansicht zur Weisungsgebundenheit an die Auffassung der Rechtsprechung aus den Urteilen vom 17.02.2010 und 08.04.2010. Sobald eine Hilfsperson auf Geheiß (Willen) einer anderen Körperschaft deren satzungsmäßige Tätigkeiten verwirklicht, ist die Vorschrift des § 57 Abs. 1 S. 2 AO als erfüllt anzusehen. Sie muss hierbei allerdings mindestens das Handlungsziel und ein Rahmenkonzept für die Tätigkeit vorgeben.⁵⁶⁵ Die konkrete Ausgestaltung der Maßnahme kann der Hilfsperson überlassen

werden. Im Umkehrschluss bedeutet dies natürlich auch, dass die selbständige und eigenverantwortliche Erfüllung der Maßnahme ihre Grenzen hat. Eine in Gänze eigenständig realisierte Tätigkeit vermittelt einer anderen Körperschaft verständlicherweise keine Unmittelbarkeit mehr im Sinne der Hilfspersonenvorschrift.⁵⁶⁶

Den schmalen Grat zwischen Eigenständigkeit und Weisungsabhängigkeit gilt es auch bei der Erstellung von Kooperations- bzw. Hilfspersonenverträgen zu beachten. Im Idealfall legt der Vertrag einerseits eindeutig fest, welche Aufgabe die Hilfsperson zu erfüllen hat (Zieldimension), andererseits lässt er der Hilfsperson bei der Verwirklichung wiederum so viel Raum, dass sie die Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO selbst realisiert. Dies bedeutet etwa bei Betreuungsleistungen für Hilfsbedürftige (ähnlich BFH-Urteil v. 17.02.2010), dass die auftraggebende Organisation den zeitlichen und organisatorischen Rahmen der Leistung festlegen muss. Bei der Hilfsperson sollte hingegen die Personaldisposition über die von ihr zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte sowie die Befähigung, Arbeitsanweisungen zu erteilen, verbleiben.

c. Fehlende Mitbestimmung eines Innengesellschafters ohne Außenauftritt

Falls ein nicht nach außen in Erscheinung tretender Innengesellschafter mit seinem Beitrag das Unmittelbarkeitskriterium zu erfüllen vermag, sollte bei der Fassung des Kooperationsbzw. Gesellschaftsvertrags neben der Eigenverantwortlichkeit für den geleisteten Beitrag auf ein Mitbestimmungsrecht bezüglich grundlegender Projektentscheidungen geachtet werden. In Ergänzung zu den originären Kontrollrechten gegenüber den geschäftsführenden Gesellschaftern⁵⁶⁷ könnte etwa eine interne Steuerungsgruppe oder ein interner Kooperationsrat, dem alle Kooperationspartner angehören, vereinbart werden. Sollte ein konkludenter Vertragsabschluss vorliegen, welcher voraussetzt, dass alle beteiligten steuerbegünstigten Organisationen mit der Maßnahme ihre eigenen satzungsmäßig statuierten Interessen verfolgen⁵⁶⁸, sind Gesprächsprotokolle hinsichtlich der gemeinsamen Planung des Projekts relevant.

IV. Kooperationen mit rechtlicher Verselbständigung nach außen

1. Ausprägungsformen und rechtliche Struktur

a. Arbeitsteiliges Zusammenwirken an einem Projekt – Bildung von Joint Ventures

aa. Überblick

Die eminente praktische Relevanz der Kooperationsform wurde bereits im vorhergehenden Kapitel (III. 1. a) aufgezeigt. Nächstfolgend werden solcherart Gemeinschaftsprojekte behandelt, welche eine eigene rechtliche Ausformung nach außen zeitigen. Im Vergleich zur gemeinsamen Projekterfüllung mittels einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts (z. B. Gelegenheitsgesellschaften), sind die hier beschriebenen Projekte durch einen längeren Zeithorizont gekennzeichnet. Infolge der Verselbständigung des Projektes mit eigenen Rechten und Pflichten entsteht zugleich, abgesehen von den unten explizierten Outsourcingfällen, die bindungsintensivste Ausprägung von Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften. Dies resultiert wiederum aus der Tatsache, dass der Kooperationsbegriff im Sinne dieser Arbeit als eine auf freiwilliger Basis beruhende Zusammenarbeit zwischen rechtlich selbstständigen Körperschaften, die i. S. d. §§ 51 ff. AO steuerbegünstigt sind, zu verstehen ist. Er immaniert demgemäß keine Zusammenschlüsse in toto (Fusionen), bei denen die Körperschaften rechtlich und wirtschaftlich zu einer Einheit verschmelzen.

Als Praxisbeispiel sei an dieser Stelle folgendes Projekt erwähnt: Um eine reibungslose Überleitung aus dem Krankenhaus in die Pflege zu Hause zu ermöglichen, haben sich in Hamburg 27 Diakonie- und Sozialstationen zu einer "Pflege-Partner Diakonie GbR" zusammengeschlossen. Der Kooperationsverbund – in der Rechtsform einer Außen-GbR – ist rechtsfähig, da er sich in eigenem Namen und mit eigener Identitätsausstattung am Rechtsverkehr beteiligt.⁵⁶⁹ Dementsprechend treten nicht die einzelnen ambulanten Dienste als Vertragspartner gegenüber den teilnehmenden Krankenhäusern auf, sondern die Pflege-Partner Diakonie GbR in persona schließt entsprechende Kooperationsverträge mit den Kliniken über die intendierte

Pflegeüberleitung ab.⁵⁷⁰

bb. Definition Joint Venture

Einen Zusammenschluss von Unternehmen, welcher die Intention verfolgt, ein Projekt oder einen Zweck im Kollektiv zu realisieren, deklarieren wirtschaftswissenschaftliche Fachexperten neben anderen Begrifflichkeiten regelmäßig als „Joint Venture“. Der Terminus ist dabei nicht nur für grenzüberschreitende Sachverhalte („Internationales Joint Venture“⁵⁷¹), sondern auch für rein inländische Unternehmenskooperationen von Relevanz.⁵⁷² Es existiert keine einheitliche Definition – Holtbrügge etwa versteht darunter „eine auf Kapitalbeteiligungen und der Teilung von Geschäftsführung und Risiko beruhende, vertraglich festgelegte und dauerhafte zwischenbetriebliche Zusammenarbeit“.⁵⁷³ Im Unterschied zur Fusion verschmelzen die Kooperationspartner nicht zu einem Unternehmen, sondern bleiben rechtlich selbständig.⁵⁷⁴ Es werden gemeinhin zwei Ausprägungsformen unterschieden: Bestehen lediglich schuldrechtliche Absprachen zwischen den Kooperationspartnern, ohne dass es zu einer rechtlichen Verselbständigung des Gemeinschaftsprojekts kommt, spricht man von einem „Contractual Joint Venture“.⁵⁷⁵ Hierzu zählen Baumanns/Wirbel zufolge auch Innengesellschaften bürgerlichen Rechts.⁵⁷⁶ Die Variation ist selbstredend nicht Gegenstand nächstfolgender Ausführungen. Vielmehr konzentriert sich die Betrachtung auf die zweite Ausformung, die sog. „Equity Joint Ventures“. Hierbei handelt es sich um eine von zwei oder mehreren Körperschaften gegründete und mit Eigenkapital ausgestattete, organisatorisch und rechtlich selbständige Gesellschaft (Gemeinschaftsunternehmen).⁵⁷⁷ Eine dahingehende spezielle Kooperationsrechtsform ist in Deutschland gesetzlich nicht vorgesehen.⁵⁷⁸ Im Folgenden werden dementsprechend die regelmäßig in Frage kommenden Rechtsformen kurz skizziert.

cc. Rechtsformen für Gemeinschaftsprojekte

Insofern die Kooperationspartner mit dem Projekt einen gemeinsamen Zweck verfolgen, kommt als Projektrechtsform zunächst die Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Betracht. Mecking bezeichnet die

Gesellschaftsform aufgrund ihrer einfachen und individuellen Gestaltbarkeit sowie ihres geringen formalen Aufwands als „Grundtypus“ für die Verwirklichung von Gemeinschaftsprojekten.⁵⁷⁹ Die Organisationsform ist daher vor allem für kurzlebigere Projekte geeignet. An dieser Stelle kommt allerdings nur der Außengesellschaft Relevanz zu, da nur diese die zum Auftreten nach außen erforderliche Organisation (Gesellschaftsorgane, -vermögen) aufweist.⁵⁸⁰ Die Ausprägung als Innengesellschaft bürgerlichen Rechts wurde bereits im vorhergehenden Kapitel charakterisiert.⁵⁸¹ Der Bundesgerichtshof hat der Außen-GbR am 29.01.2001⁵⁸² die Rechtsfähigkeit zuerkannt; sie kann demnach selbst Eigentum und Besitz erwerben sowie Verbindlichkeiten eingehen.⁵⁸³ Rechtsgrundlage bilden die §§ 705 bis 740 BGB. Neben der Teilnahme am Rechtsverkehr mit Dritten als zwingendes Merkmal der Außengesellschaft wird oftmals noch auf die Existenz von Gesamthandsvermögen verwiesen. Hadding/Kießling zeigen in diesem Zusammenhang zwar auf, dass die Bildung von Gesellschaftsvermögen nicht zwingend notwendig ist, gleichwohl aber bereits Beitragsforderungen gegen einen Gesellschafter der Gesamthand als Vermögen zuzuordnen sind.⁵⁸⁴ Zur Leistung bestimmter Beiträge sowie der Förderung eines gemeinsamen Zwecks verpflichten sich die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag (§ 705 BGB).⁵⁸⁵

Insofern die gemeinsame Projektarbeit auf längere Sicht angedacht ist, scheint die Frage nicht abwegig, ob es sich hierbei noch um eine Außengesellschaft bürgerlichen Rechts oder nicht etwa bereits um eine Offene Handelsgesellschaft (bzw. Kommanditgesellschaft oder GmbH & Co. KG bei Haftungsbeschränkung Einzelner) handelt.⁵⁸⁶ Die OHG bildet angesichts der Tatsache, dass sie eine Gesellschaft i. S. d. §§ 705 ff. darstellt, zunächst in gleicher Weise wie die GbR einen Zusammenschluss zu einem gemeinsamen Zweck.^{5*7} Während die GbR auf jeden erlaubten Zweck gerichtet sein kann, wozu auch ideelle Zwecke zählen^{5**}, unterliegt die OHG diesbezüglich indes gesetzlichen Restriktionen. Nach § 105 HGB muss die OHG die Erfordernisse des § 705 BGB mit der Maßgabe erfüllen, dass der gemeinsame Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist. Ein Handelsgewerbe „ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, daß das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise

eingearbeiteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.“ (§ 1 Abs. 2 HGB). Das Erfordernis einer kaufmännischen Einrichtung ergibt sich unter qualitativen und quantitativen Gesichtspunkten aus dem Gesamtbild der Geschäftstätigkeit.⁵⁸⁹ Unter einem Gewerbebetrieb i. S. d. § 1 HGB versteht man nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre ferner eine selbständige und berufsmäßige wirtschaftliche Tätigkeit, die auf Gewinnerzielung durch einen auf Dauer gerichteten Geschäftsbetrieb zielt und nicht von künstlerischer, wissenschaftlicher oder freiberuflicher Art ist.⁵⁹⁰ Nun werden sich nicht wenige an dieser Stelle geistig von der OHG entfernen; eine ideelle Zwecksetzung ist mit dem vorgegebenen Postulat des Gesetzgebers wahrlich nicht zu vereinbaren. Wie stellt sich der Fall allerdings dar, wenn die ideelle Zwecksetzung mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit gepaart wird, spricht ein Zweckbetrieb entsteht? In dieser Konstellation könnte das Gemeinschaftsprojekt, soweit die obigen Bedingungen des Gewerbebetriebs erfüllt sind, wohl auch als OHG konstituiert werden. Eine detaillierte Betrachtung im weiteren Verlauf der Arbeit hinsichtlich der Beurteilung nach dem Unmittelbarkeitsgebot erscheint angesichts der Nähe zur Außen-GbR und der geringen Praxisrelevanz redundant.

Eine weitere Alternative der dauerhaften Verselbständigung eines Projektes bildet die Gründung einer gemeinnützigen GmbH. Dieser Schritt kann von den Kooperationspartnern aufgrund der Quantität des Vorhabens initial oder als logische Folgerung eines erfolgreichen Projektentwicklungsprozesses späterhin vollzogen werden. Das Sujet bezieht sich hier auf die Erfüllung einer gemeinsamen gemeinnützigen Zielsetzung durch die ebendeshalb errichtete Körperschaft; Ausgliederungen aus gemeinnützigkeitsrechtlichen und wirtschaftlichen Beweggründen sind Bestandteil eines gesonderten Abschnitts (s. u. b). Auf eine nähere Charakterisierung der gGmbH wird an dieser Stelle verzichtet und gleichzeitig auf die Erläuterungen im Ersten Teil verwiesen.⁵⁹¹

Auch ein rechtsfähiger Verein kommt – wie die obigen Ausführungen zu rechtlich verselbständigten Aktionsbündnissen zeigen⁵⁹² – als Kooperationsrechtsform bisweilen in Betracht. Ob die explizierten Bündnisse wie „Gemeinsam für Afrika“ jedoch ein Gemeinschaftsprojekt im Sinne dieses Kapitels darstellen, mutet gewiss diskutabel an; einerseits wird ein gemeinnütziger Förderverein gegründet, der für die Initiatoren

(Hilfsorganisationen) Mittel akquiriert, andererseits agieren die Kooperationspartner nicht arbeitsteilig an einem konkreten gemeinnützigen Projekt. Die Einflussnahme der Kooperationspartner an dem Projektverein erfolgt jedenfalls nicht wie bei den zuvor genannten Organisationen über Gesellschaftsrechte, sondern über eine entsprechende Besetzung der Organe.⁵⁹³

Letztlich können unter Umständen auch Stiftungen als Rechtsform gewählt werden. Angesichts der relativen Inflexibilität hinsichtlich des im Stiftungsgeschäft festgesetzten Stiftungszwecks lohnt sich diese Form wohl nur bei verstetigten Projekten, die für die „Ewigkeit“ gedacht sind. Eine Einwirkung auf die konkrete Zweckverwirklichung gelingt hier ebenfalls nur über die Stiftungsorgane.⁵⁹⁴ Details zur Rechtsform sind – analog zu gGmbHs und Vereinen – dem Ersten Teil zu entnehmen.⁵⁹⁵

dd. Atypische Erscheinungsformen

In Anlehnung an die bereits explizierten atypischen Gesellschaftsverhältnisse eines Gemeinschaftsprojekts ohne Außenwirkung in Form einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts⁵⁹⁶ werden nachfolgend relevante Ausprägungsformen im Sinne der hier behandelten Kooperationsform aufgegriffen.

Obgleich Projektorganisationen mit eigenem Außenauftritt regelmäßig einen längeren Zeithorizont aufweisen als bindungsschwächere Kooperationsformen, können diese auch zu den sog. Gelegenheitsgesellschaften⁵⁹⁷ zählen. Dies trifft insbesondere auf Außengesellschaften bürgerlichen Rechts⁵⁹⁸ und in dieser Rechtsform hauptsächlich auf Arbeitsgemeinschaften⁵⁹⁹ zu. Kußmaul/Richter etwa interpretieren ebenjene als „rechtlich und wirtschaftlich selbstständige Unternehmen, deren Zielsetzung in der gemeinsamen Bewältigung einer Aufgabe oder der gemeinsamen Erfüllung eines Werkvertrages [...] besteht.“⁶⁰⁰ Publike Arbeitsgemeinschaften im erwerbswirtschaftlichen Bereich sind Zusammenschlüsse von Bauunternehmen zur gemeinsamen Realisierung von Großprojekten.⁶⁰¹ Der Terminus kommt allerdings auch im gemeinnützigkeitsrechtlichen Schrifttum nicht selten zur Sprache. So verwendet Schauhoff diesen als Synonym für die Gesamtheit arbeitsteiligen Zusammenwirkens gemeinnütziger Körperschaften zur

gemeinsamen Zweckverwirklichung.⁶⁰² Orth verweist im Hinblick auf die gewerbesteuerliche Befreiung von Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen auf die gesetzliche Vereinfachungsnorm für Arbeitsgemeinschaften nach § 2a GewStG.⁶⁰³ Hiernach gelten solcherart Arbeitsgemeinschaften nicht als Gewerbebetrieb, „deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages besteht.“ Der Frage, inwiefern diese Vorschrift auf die einschlägigen Gemeinschaftsprojekte adaptiert werden kann, wurde teilweise bereits bei der steuerlichen Beurteilung von Gemeinschaftsprojekten ohne rechtliche Verselbständigung nach außen⁶⁰⁴ bzw. wird späterhin in diesem Kapitel Genüge getan.⁶⁰⁵

Den Gegenpart zur Arbeitsgemeinschaft und damit zur Gelegenheitsgesellschaft bildet die Dauergesellschaft. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass sich die Kooperationspartner auf unbestimmte Zeit zur Erfüllung eines gemeinsamen Zwecks zusammenschließen.⁶⁰⁶ Entscheidend für die Differenzierung ist somit nicht die tatsächliche Dauer des Projekts, sondern der intendierte Erfüllungszeitraum.⁶⁰⁷ Insofern zählt das obige Praxisbeispiel („Pflege-Partner Diakonie GbR“ u. aa) zu den Dauergesellschaften. Eine entsprechende zeitliche Differenzierung, wie bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, existiert für alternative Kooperations-Rechtsformen hingegen nicht; die Dauerhaftigkeit des Projekts ist hier systemimmanent.

b. Outsourcing als Umstrukturierungsoption

aa. Überblick

Im Vergleich zur Vorrede unter a. sind die Intentionen der Kooperationspartner bei einem Outsourcing im Sinne der Überschrift weniger auf die erfolgreiche Erfüllung eines gemeinnützigen Projekts gerichtet, sondern vielmehr strategischer Natur. Mit der Maßnahme sollen betriebswirtschaftliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Vorteile generiert werden. Zu den wirtschaftlichen Motiven zählen vor allem die Realisierung von Kosteneinsparungspotentialen, die Konzentration auf das Kerngeschäft, die Senkung von Haftungsrisiken und die Erzielung einer höheren Flexibilität.⁶⁰⁸ Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht ist unlängst

ein Hauptbeweggrund für die Ausgliederung ertragsteuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe von der Finanzverwaltung unterminiert worden; der modernisierte Anwendungserlass vom 17.01.2012 bezieht sich fortan nicht mehr auf die sog. Gepräge-theorie. Hiernach verstieß eine Körperschaft gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, insofern die steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit ihr bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gab.⁶⁰⁹ Ein extensivierter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mit hohem Ressourcen- und Zeitaufwand barg demnach die latente Gefahr des Verlustes der Gemeinnützigkeit. Die Finanzverwaltung ist nunmehr der BFH-Rechtsprechung⁶¹⁰ gefolgt und erkennt die Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs als unschädlich an, wenn die hierdurch erzielten Mittel der Verwirklichung satzungsmäßiger Tätigkeiten zugute kommen.⁶¹¹ Eine Einschränkung, welche das strategische Element Outsourcing an dieser Stelle nicht gänzlich irrelevant werden lässt, ist jedoch zu beachten: Die wirtschaftliche Tätigkeit darf keinen losgelösten Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft bilden.⁶¹² Falls der Geschäftsbetrieb also überhand nimmt und die ideellen Satzungsvorgaben aufgrund dessen vernachlässigt werden, droht ebenso der Entzug der Gemeinnützigkeit.

Für das Zustandekommen einer Kooperation zwischen mindestens zwei gemeinnützigen Körperschaften existieren grundsätzlich zwei verschiedene Möglichkeiten. Zum einen können mehrere steuerbegünstigte Organisationen analoge Aufgaben und Funktionen wie etwa das Personal- und Rechnungswesen auf eine steuerpflichtige bzw. steuerfreie Organisation outsourcen. Zum anderen besteht die Option, dass lediglich eine gemeinnützige Körperschaft eine dahingehende Umstrukturierung vornimmt, hierbei aber auf eine bereits vorhandene oder neu gegründete gemeinnützige Körperschaft als Adressat zurückgreift.

bb. Definition Outsourcing

Der Terminus „Outsourcing“ stammt aus den USA und setzt sich aus den englischen Begrifflichkeiten „outside“, „resource“ und „using“ zusammen und sinnt demgemäß auf die Nutzung externer Ressourcen.⁶¹³ Im wirtschaftlichen Sprachgebrauch bezeichnet er die Verlagerung von bis dato unternehmensinternen Aufgaben und Leistungen (Ressourcen), die

zur innerbetrieblichen Verwendung benötigt werden, an außenstehende Dritte.⁶¹⁴ Es existieren mannigfache Unterformen, welche sich hauptsächlich hinsichtlich der Art und des Umfangs der verlagerten Leistungen unterscheiden.⁶¹⁵ Eine Outsourcing-Maßnahme wird häufig mit der Auslagerung (Outsourcing im engeren Sinne bzw. externes Outsourcing) und Ausgliederung (Outsourcing im weiteren Sinne bzw. internes Outsourcing) von betrieblichen Leistungen gleichgesetzt.⁶¹⁶

Bei einer Auslagerung realisiert sich der Kooperationsvorgang mit einem externen Partner, außerhalb des Konzerns, über den Markt.⁶¹⁷ Es werden lediglich Dienstleistungen, Funktionen oder Prozesse auf einen rechtlich und wirtschaftlich selbständigen Kooperationspartner übertragen – kein Vermögen.⁶¹⁸

Eine Ausgliederung liegt hingegen vor, insofern die obigen Leistungen auf kapitalmäßig verbundene Unternehmen übertragen werden, eine wirtschaftliche Konnexität entsprechend fortbesteht.⁶¹⁹ Im Vergleich zum externen Outsourcing mittels Auslagerung verbleibt die organisatorische Kontrolle der Leistung beim internen Outsourcing somit bei der ausgliedernden Organisation.⁶²⁰ Das Umwandlungsrecht versteht unter einer Ausgliederung, als Unterart der Spaltung, einen Vorgang, beim der übertragende Rechtsträger einen Teil oder mehrere Teile seines Vermögens auf einen bestehenden oder neu gegründeten Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften überträgt (§ 123 Abs. 3 UmwG). Als Unterscheidungsmerkmal gegenüber den weiteren Formen der Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung) sowie der Verschmelzung gilt insbesondere, dass die Anteilsinhaber des ausgliedernden Rechtsträgers rechtlich nicht tangiert werden; die Gegenleistung für die Vermögensübertragung, eine Beteiligung an dem Empfänger der Ausgliederungsleistung, gelangt direkt in das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers.⁶²¹ Als Organisationsformen eines internen Outsourcings kommen beispielsweise sog. Shared Service Center in Betracht.⁶²² Hier werden gleichartige Prozesse einer Unternehmensgruppe, die nicht zum Kerngeschäft zählen (z. B. Personalverwaltung, Rechnungswesen), in einen Zentralbereich ausgegliedert.⁶²³

2. Gemeinsame Projekterfüllung mittels Außen-GbR

a. Unmittelbarkeit der Kooperationspartner gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO?

aa. Überblick

In Anbetracht der Tatsache, dass die Außengesellschaft bürgerlichen Rechts – im Vergleich zur Innengesellschaft – als Projektträgerin nach außen auftritt, stellt sich ad interim die Frage, ob die gemeinnützigen Gesellschafter (Kooperationspartner) in diesem Fall überhaupt selbst i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO agieren. Der Bundesfinanzhof fordert schließlich von jedem Kooperationspartner eine selbständige und eigenverantwortliche Erfüllung der zuvor vereinbarten Beiträge.⁶²⁴ Inwiefern diese Vorgaben realiter durch das obige Konstrukt umzusetzen sind, klären die nächstfolgenden Ausführungen.

bb. Das Merkmal der selbständigen Zweckerfüllung

Um dem Unmittelbarkeitsgebot Genüge zu tun, müssen die Kooperationspartner ihre satzungsmäßigen Tätigkeiten in persona verwirklichen. Die Besonderheit zu den bisher behandelten Konstellationen besteht nun darin, dass eine rechtsfähige Gesellschaft als operatives Element zwischen den gemeinnützigen Organisationen und dem intendierten Projekt steht. Entsprechend der prädominierenden Ansicht des Fachexpertentums stellt dies aber kein Problem dar. In Anlehnung an die einkommensteuerliche Beurteilung der Außengesellschaft bürgerlichen Rechts soll deren Tätigkeit auch gemeinnützigkeitsrechtlich den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen sein.⁶²⁵ Angesichts der Tatsache, dass mit dem Gemeinschaftsprojekt ideelle Zwecksetzungen verfolgt werden, handelt es sich regelmäßig um eine nicht gewerblich tätige GbR, es sei denn, die Gesellschaft erzielt infolge ihrer Projektstätigkeit gewerbliche Einnahmen wie etwa Teilnehmerbeiträge bei gemeinsamen Veranstaltungen. Rainer Hüttemann verweist dahingehend explizit auf die allgemeine Zurechnungsnorm nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (andernfalls Verdrängung durch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)⁶²⁶. Hiernach sind Wirtschaftsgüter, die mehreren zur Gesamthand zustehen, jenen anteilig zuzuordnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Für die These spricht, dass § 39 AO für alle Steuerarten im Anwendungsbereich der Abgabenordnung gilt⁶²⁷, also grundsätzlich auch

für das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht. Des Weiteren könnte man den Durchgriff auf die Gesellschafter mit der gesetzgeberisch verweigten Fähigkeit zur Inanspruchnahme gemeinnützigkeitsrechtlicher Vergünstigungen der GbR⁶²⁸ in Beziehung setzen – Einkommensteuersubjekt und Privilegienempfänger können jeweils nur die Gesellschafter sein.

Aber rechtfertigt dies allein einen demgemäßen Konnex? Als Praxisbeispiel für seine These verweist Rainer Hüttemann auf eine Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main vom 31.03.1993.⁶²⁹ Zu entscheiden war, ob sich eine gemeinnützige Körperschaft, die sich mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften zu einer GbR zusammengeschlossen hat, der Sonderregelung für Altmaterialsammlungen nach § 64 Abs. 5 AO bedienen kann. Die Finanzverwaltung kam zu dem Ergebnis, dass die Körperschaft die Vorschrift bei der gesonderten und einheitlichen Ermittlung des Gewinns gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu berücksichtigen hat. Insofern es sich allerdings nach § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO um einen Sachverhalt von geringer Bedeutung handelt (Regelfall bei gemeinschaftlicher Altmaterialsammlung), könne die Sonderregelung direkt im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung der einzelnen Kooperationspartner auf die anteiligen Einnahmen angewandt werden. An dieser Stelle ist eine Rückschau auf die Konzeption des „allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts“ (§§ 51 bis 68 AO)⁶³⁰ geboten: Der Gesetzgeber segmentiert den Abschnitt bekanntlich in vier Teile: Eingangsvorschrift (§ 51 AO), materielle Voraussetzungen inkl. Ausnahmenvorschriften (§§ 52 bis 58 AO), formelle Voraussetzungen (§§ 59 bis 63 AO), Vorschriften zur wirtschaftlichen Betätigung (§§ 64 bis 68 AO). Auf den letzten Abschnitt bezieht sich die Oberfinanzdirektion, indem sie ertragsteuerpflichtige Einnahmen aus der GbR anteilig den Kooperationspartnern zurechnet. Nun lokalisiert § 57 AO nicht in selbigem Abschnitt, sondern zählt zu den allgemeinen Grundsätzen für die Erteilung der Steuervergünstigung und rekuriert auf die Art und Weise der Zweckverwirklichung – nicht auf die partielle Steuerpflicht von Gewinnen aus wirtschaftlichen Unternehmungen. Man müsste hier also die Aufteilung der wirtschaftlichen Einkünfte mit der Fraktionierung der ideellen Gesamttätigkeit der GbR in Bezug auf das Unmittelbarkeitsgebot

gleichsetzen. Das Gebot unterscheidet sich aber gerade von den anderen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit infolge des persönlichen Anknüpfungspunkts. Eine Selbstverwirklichung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO kommt demnach nur in Betracht, soweit die Organe bzw. deren Vertretungsbefugte selbst im Sinne ihrer satzungsmäßigen Tätigkeiten agieren. Diese können unterschiedlich formuliert sein und dementsprechend zu abweichenden Ergebnissen zwischen den Kooperationspartnern führen. Ein rein finanzieller Beitrag etwa kann als satzungsmäßig intendierte Unterstützungsleistung das Unmittelbarkeitsgebot erfüllen oder diesem widersprechen, falls die Satzung ein operatives Tätigwerden fordert. Neben den divergenten Satzungsvorgaben können auch die Beitragsverpflichtungen der Gesellschafter stark differenzieren. Sie können materieller, immaterieller, realer oder ideeller Art sein.⁶³¹ Ferner besteht die Möglichkeit, dass einzelne Gesellschafter über die im Gesellschaftsvertrag festgelegten Beiträge hinaus noch andere Leistungen an die Gesellschaft erbringen (Drittgeschäfte). Im Ergebnis muss also bei jedem gemeinnützigen Gesellschafter geprüft werden, ob die jeweiligen (tatsächlichen) Beiträge bzw. sonstigen Leistungen bereits die eigenen Satzungsvorgaben erfüllen. Gesetzt den Fall, die GbR organisiert und realisiert das Projekt mit eigenem Personal, wird dies regelmäßig nicht der Fall sein. Der These einer anteiligen Zurechnung der Gesamttätigkeit auf die Kooperationspartner kann ergo nicht gefolgt werden.

cc. Beitragsverantwortlichkeit und Mitbestimmungsfähigkeit

Insofern die Gesellschafter selbständig im obigen Sinne agieren, handeln sie mit ihrem Beitrag für gewöhnlich auch eigenverantwortlich.⁶³² Der im dritten Teil bereits explizierten Diskrepanz zwischen Eigenverantwortlichkeit und Weisungsabhängigkeit⁶³³ kommt hier keine Signifikanz zu, da jeder Kooperationspartner insoweit eigeninitiativ tätig wird, als kein Hilfspersonenverhältnis zwischen den Gesellschaftern entsteht.

Fernerhin bedingt die unmittelbare Projektrealisation ein Mitbestimmungsrecht der beteiligten gemeinnützigen Kooperationspartner an den Entscheidungen der Gesellschaft. Gemeinhin steht die Geschäftsführung den Gesellschaftern gemeinschaftlich zu; jedes Geschäft

setzt dementsprechend die Zustimmung aller bzw. gegebenenfalls der Mehrheit der Gesellschafter voraus (§ 709 BGB). Es besteht allerdings die Möglichkeit, die Geschäftsführungsbefugnis auf einen Teil der Gesellschafter zu beschränken (§ 710 BGB). Sieht der Gesellschaftsvertrag eine solche Regelung vor, erscheint das notwendige Mitspracherecht der ausgeschlossenen Gesellschafter zunächst fraglich. Die Geschäftsführungskompetenz hat jedoch keinen Einfluss auf Grundlagenentscheidungen bezüglich der Struktur und Organisation der Gesellschaft, welche der Gesamtheit der Gesellschafter vorbehalten sind.⁶³⁴ Hierzu zählen Fragen im Hinblick auf den Gesellschaftszweck, die Aufnahme oder den Ausschluss von Gesellschaftern, die Geschäftsführung oder die Beitragshöhe.⁶³⁵ Kann dieses Mitbestimmungsrecht nun als ausreichend erachtet werden? Den von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschaftern obliegt zwar das Recht zur Festlegung des Gesellschaftszwecks, dessen Förderung diktiert jedoch die Geschäftsführung.⁶³⁶ Jene ist allerdings dazu verpflichtet, die anderen Gesellschafter über den Fortgang der Geschäfte zu unterrichten (Auskunfts- und Rechenschaftspflicht).⁶³⁷ Parallel dazu besitzen die ausgeschlossenen Gesellschafter nach § 716 BGB Kontrollrechte, die es ihnen ermöglichen, sich über die Angelegenheiten der Gesellschaft persönlich zu informieren sowie die Geschäftsbücher und die Papiere der Gesellschaft einzusehen. Unter Zugrundelegung der angeführten Tatsachen steht im Normalfall auch Gesellschaftern ohne Geschäftsführungsbefugnis ein hinreichendes Mitbestimmungsrecht (zur Erfüllung des § 57 Abs. 1 S. 1 AO) zu, welches eine Einbindung in die Gesamtkonzeption und eine laufende Kontrolle des Gemeinschaftsprojekts zulässt.

b. Die Außen-GbR als Hilfsperson der gemeinnützigen Kooperationspartner?

Falls die explizierten Voraussetzungen für eine unmittelbare Zweckverwirklichung gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO nicht vorliegen, richtet sich der Fokus sogleich auf die Hilfspersonenregelung. Hiernach müssten die einzelnen Kooperationspartner sich der GbR jeweils als Hilfsperson bedienen. Werner Jost nimmt diese Option wohl als *deus ex machina* solcherart Konstellationen an.⁶³⁸ Andere Autoren sehen den Weg über §

57 Abs. 1 S. 2 AO als „Entweder-oder-Alternative“ zur direkten anteiligen Zurechnung (s. o. a), ohne jedoch eindeutig Stellung zu beziehen.⁶³⁹ Nach Rainer Hüttemanns Ansicht kommt die Möglichkeit wiederum nur in Betracht, insofern die zivilrechtliche Betrachtungsweise vorherrscht, welche der Außen-GbR eine eigene Rechtspersönlichkeit zuspricht.⁶⁴⁰

Zunächst ist zu klären, ob die Erweiterungsvorschrift zu § 57 Abs. 1 S. 1 AO überhaupt auf die Gesellschaftsform Anwendung findet; immerhin gesteht ein nicht unerheblicher Teil des Fachexpertentums lediglich natürlichen und juristischen Personen die Hilfspersoneneigenschaft zu.⁶⁴¹ Die Finanzverwaltung bezieht jedoch überdies noch Personenvereinigungen in den Kreis etwaiger Hilfspersonen mit ein.⁶⁴² Jachmann/Unger konkretisieren den Terminus nochmals auf teilrechtsfähige Personenvereinigungen.⁶⁴³ Hierzu zählen neben den Personengesellschaften im Sinne der Legaldefinition des § 14 Abs. 2 BGB (z. B. OHG, KG) auch Außengesellschaften bürgerlichen Rechts, soweit sie durch die Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründen.⁶⁴⁴ Die Außen-GbR kann demnach grundsätzlich eine Hilfsperson darstellen. Ein maßgebendes Gegenargument für diese Rechtsansicht ist nicht ersichtlich.

Um sich der GbR als Hilfsperson zu bedienen, muss das Wirken der Gesellschaft laut § 57 Abs. 1 S. 2 AO wie das eigene Wirken des betreffenden Gesellschafters anzusehen sein. Wie bereits ausgeführt hält die Finanzverwaltung, auch nach der Modifizierung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung Anfang 2012, an dem Postulat der Weisungsgebundenheit mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit als notwendige Bedingung zur Anwendung der Vorschrift fest.⁶⁴⁵ Danach müssen die Kooperationspartner zum Mindesten über die Möglichkeit verfügen, nicht nur auf die Zieldimension, sondern auch auf die konkrete Projektrealisierung der Gesellschaft Einfluss zu nehmen. Dies bedeutet schlussendlich, dass jeder Kooperationspartner, der nicht schon nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO unmittelbar agiert, die Position als Geschäftsführer innehaben muss. Andernfalls läge nach Verwaltungsansicht keine Weisungsabhängigkeit der Gesellschaft vor. Wie beurteilt sich der Sachverhalt indes, wenn mehrere gemeinnützige Gesellschafter als Geschäftsführer berufen sind und sich die „Verfügungsmacht“

entsprechend teilen? Als regelkonform sind unter diesen Umständen wohl solcherart Gestaltungen zu charakterisieren, bei denen entweder jede Maßnahme von der Zustimmung aller Geschäftsführer gemäß § 709 Abs. 1 BGB abhängt oder bei denen den betreffenden Gesellschaftern eine Einzelgeschäftsführungsbefugnis eingeräumt wird. Sollten die Beschlüsse der Geschäftsführung hingegen nach dem Mehrheitsprinzip i. S. d. § 709 Abs. 2 BGB erfolgen, erweist sich das Weisungsrecht der berufenen Gesellschafter als eingeschränkt. Die überstimmte Mehrheit ist in diesem Fall dazu verpflichtet, an der Durchführung der Maßnahme mitzuwirken.⁶⁴⁶ Neben der konkreten Entscheidungsbefugnis der geschäftsführenden Gesellschafter steht bei dieser Konstellation eine viel grundlegendere Frage im Raum: Kann ein und dieselbe Handlung einer Hilfsperson überhaupt mehreren Körperschaften die Unmittelbarkeit nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO vermitteln? Als Beispiel aus der Praxis, bei dem sich zwei Auftraggeber einer Hilfsperson bedienen, kommt etwa das bereits erläuterte BFH-Urteil vom 17.02.2010⁶⁴⁷ in Frage. Eine Vergleichbarkeit ist hier jedoch nicht gegeben, da die Leistungen der Hilfsperson immer einer auftraggebenden Körperschaft explizit zugerechnet werden konnten. In Anlehnung an § 57 Abs. 1 S. 1 AO gilt gemeinhin, dass eine Körperschaft ihre satzungsmäßigen Tätigkeiten auch zusammen mit anderen Körperschaften erfüllen kann. Dieser Grundsatz muss entsprechend auch für die Hilfspersonenregelung gelten. Die Besonderheit besteht hierbei in der Zwischenschaltung der GbR als Projektträger ebenjener zusammengeschlossenen Körperschaften. Dementsprechend kann sich auch jeder Gesellschafter der Vorschrift bedienen, insofern er, isoliert betrachtet, den Anforderungen der Finanzverwaltung mittels eines Weisungsrechts im oben erläuterten Maße genügt.

c. Exkurs: Umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung des Kooperationskonstrukts

Auch an dieser Stelle sei eine kurze Betrachtung erlaubt, welche die steuerlichen Konsequenzen einer regelkonformen unmittelbaren Kooperationstätigkeit aufzeigt.⁶⁴⁸

Im Vergleich zur Innengesellschaft bürgerlichen Rechts kann die Außengesellschaft Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne (§ 2 Abs. 1

S. 1 UStG) sein.⁶⁴⁹ Sie unterliegt somit in gleichem Maße wie andere Körperschaften, welche der Definition entsprechen, der Umsatzsteuerpflicht. Die Problematik liegt an dieser Stelle darin, dass die GbR keine gemeinnützigkeitsrechtlichen Privilegien in Anspruch nehmen und sich daher auf bestimmte Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften nicht (z. B. § 4 Nr. 18 UStG) oder nicht rechtssicher (z. B. § 4 Nr. 22a UStG⁶⁵⁰) berufen kann. Darüber hinaus kann die Gesellschaft auch nicht die Steuererleichterungsvorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG in Anspruch nehmen. Ein Lichtstrahl am Horizont bleibt indessen, falls an der GbR in Gänze steuerbegünstigte Körperschaften beteiligt sind. In dem Fall entfaltet § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b UStG Relevanz.⁶⁵¹ Hiernach unterliegt die GbR mit ihren Leistungen nur dem ermäßigten Steuersatz, insofern diese bei den einzelnen Gesellschaftern in toto zu steuerbegünstigten Zweckbetriebseinnahmen i. S. d. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG führen würden.

Abgesehen von der umsatzsteuerlichen Qualifikation kann die „Projekt-GbR“ auch der Gewerbesteuer unterliegen. Im Vergleich zu Kapitalgesellschaften, die bereits kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 2 GewStG), müssen Personengesellschaften gemäß § 2 Abs. 1 GewStG selbst eine gewerbliche Betätigung ausüben.⁶⁵² Ob dies zutrifft, richtet sich nach den einschlägigen einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen in § 15 EStG. In Anbetracht der Tatsache, dass sich die Gesellschaft nicht auf die Befreiungsvorschrift nach § 3 Nr. 6 GewStG berufen kann, könnte die Projektstätigkeit im Sinne eines hier nicht ertragsteuerbefreiten – Zweckbetriebs eine Gewerbesteuerlast verursachen, für welche die Gesellschaft laut § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG Steuerschuldner wäre. Im Einführungsteil kamen Arbeitsgemeinschaften – als Ausformung von Gelegenheitsgesellschaften – und Dauergesellschaften – als atypische Erscheinungsformen rechtlich verselbständigter Gemeinschaftsprojekte – zur Sprache; beide Formen können rechtlich als Außen-GbR ausgestaltet sein. In Anlehnung an die gewerbesteuerliche Qualifizierung von Gelegenheitsgesellschaften in Form von Innengesellschaften⁶⁵³, sollte auch hier ein besonderes Augenmerk auf die eventualiter fehlende Nachhaltigkeit als Bedingung für einen originären Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG) gerichtet sein.⁶⁵⁴ Des Weiteren kommt der ebenfalls bereits erwähnten Sondervorschrift für Arbeitsgemeinschaften gemäß § 2a

GewStG eine bedeutende Rolle zu. Dies gilt jedenfalls für Außengesellschaften, die nur auf ein einziges, zeitlich begrenztes Gemeinschaftsprojekt abzielen und in Entsprechung dazu nur okkasionellen Charakter haben. Aufgrund dessen kommt hier als Rechtsform auch nicht die OHG in Frage, da diese einen auf Dauer angelegten Geschäftsbetrieb bedingt.⁶⁵⁵ Insofern die Erleichterungsvorschrift einschlägig ist, wird der Zweckbetrieb nach § 2a S. 2 GewStG anteilig den Gesellschaftern zugeordnet, welche wiederum die Befreiungsvorschrift nach § 3 Nr. 6 GewStG nutzen können.⁶⁵⁶ Weist das Projekt hingegen einen längeren Zeithorizont im Sinne einer Dauergesellschaft auf, tritt die Bestimmung nicht in Kraft, was gegebenenfalls eine Gewerbesteuerlast auf Ebene der GbR nach sich zieht. Um solcherart Konstellationen künftig zu verhindern, fordert ein Teil des Schrifttums eine gesetzliche Neuregelung. Die Vorschläge reichen von weniger radikalen und damit eher durchsetzbaren Gesetzesänderungen, in Anlehnung an die oben genannte Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b UStG⁶⁵⁷, bis zur vollständigen Aufnahme von Personengesellschaften in den Rang einer gemeinnützigkeitsrechtlich privilegierten Körperschaft⁶⁵⁸.

Ob die Kooperationspartner infolge der Beteiligung an der Außen-GbR gewerbliche Einkünfte beziehen, richtet sich nach dem einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid der GbR.⁶⁵⁹ Hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gilt grundsätzlich selbiges wie bei der Innen-GbR, insbesondere in Bezug auf Gelegenheitsgesellschaften in Form von Arbeitsgemeinschaften.⁶⁶⁰ Die endgültige Zuordnung der gewerblichen Einkünfte zur steuerfreien (Zweckbetrieb) oder steuerpflichtigen (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) Sphäre findet allerdings erst bei der Körperschaftsteuerveranlagung der einzelnen Gesellschafter – außerhalb des Gewinnfeststellungsverfahrens der GbR – statt.⁶⁶¹ Insofern die Projekt-GbR den satzungsmäßigen Vorgaben der Kooperationspartner entspricht, können die Gewinnanteile unter Beachtung der Voraussetzungen der §§ 65 bis 68 AO einen Zweckbetrieb konstituieren (z. B. Teilnehmerbeiträge bei Veranstaltungen, Dienstleistungen im Gesundheitssektor).

3. Gemeinschaftsprojekt als GmbH

a. Vereinbarkeit mit § 57 AO aus Sicht der Gesellschafter

aa. Unmittelbare Zweckverwirklichung durch Gesellschaftereinlage?

Jeder Gesellschafter einer GmbH ist grundsätzlich dazu verpflichtet, eine Einlage auf das Stammkapital (Stammeinlage) zu leisten und damit einen Geschäftsanteil an der Gesellschaft zu übernehmen (§§ 3 Abs. 1 Nr. 4, 14 S. 1 GmbHG). Anstelle der gängigen Geldleistung können die Gesellschafter auch eine Sacheinlage erbringen (§ 5 Abs. 4 GmbHG). Im Vergleich zu den Gesellschafterbeiträgen einer GbR muss allerdings der Geldwert der Einlage genau bestimmt werden, um der Vorgabe in puncto Mindeststammkapital (§ 5 Abs. 1 GmbHG) zu entsprechen.⁶⁶² Jenes bildet in erster Linie einen Haftungsfonds, der die Kreditwürdigkeit des Unternehmens und den Schutz der Gläubigerinteressen gewährleisten soll.⁶⁶³ Fraglich ist, ob bereits die Einlage in das Stammkapital der rechtlich verselbständigten Projekt-GmbH zur Erfüllung des Unmittelbarkeitsgebots (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO) auf Seiten der Gesellschafter führen kann. Ähnlich wie bei der Außen-GbR kommt es auch hier wiederum auf die einzelnen Satzungsvorgaben an. Gleichwohl ist die Wahrscheinlichkeit einer selbständigen Zweckverfolgung bei einem auf Dauer angelegten Gemeinschaftsprojekt in Form einer Kapitalgesellschaft aufgrund der weitaus größeren Organisationsstruktur deutlich geringer als bei der GbR. Dies gilt zumindest dann, wenn die Satzung der Gesellschafter eine selbständige Planung und Durchführung des Projekts bedingt. Entscheiden sich etwa mehrere gemeinnützige Körperschaften dazu, bestimmte Leistungen (z. B. Blutspendedienst, Laborleistung) auf eine neu gegründete GmbH zu übertragen, reicht eine reine Beteiligung an der Gesellschaft nicht aus; die Leistungen werden von der Projekt-GmbH bzw. deren Angestellten selbständig erbracht. Eine andere Beurteilung könnte sich nur dann ergeben, wenn die GmbH wiederum einzelne Projektstätigkeiten an ihre Gesellschafter weiterleitet und diese somit als Hilfspersonen einsetzt. In dem Fall würden die Projektpartner einen aktiven Beitrag zur erfolgreichen Realisation des Gesamtprojekts beisteuern.⁶⁶⁴

bb. Die GmbH als Hilfsperson ihrer steuerbegünstigten Gesellschafter?

In der Fachliteratur wird regelmäßig nur diese Konstellation als denkbar erachtet, um den Kooperationspartnern die Unmittelbarkeit zu vermitteln. Im Allgemeinen spricht nichts dagegen, da auch juristische Personen als Hilfspersonen in Frage kommen.⁶⁶⁵ Die Crux liegt hier jedoch, ähnlich wie bei der Projekt-GbR (s. o. 2. b), im Ausweis eines Weisungsrechts der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft. Eingangs ist daher zu klären, worin die Rechte der Gesellschafter gegenüber der GmbH bestehen und ob diese gegebenenfalls bereits eine Hilfspersonenbeziehung zeitigen. Rechtsgrundlage hierfür bilden die §§ 45 bis 51 GmbHG; gleichwohl räumt § 45 Abs. 1 GmbHG zunächst den individuellen gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen zu den Gesellschafterrechten Vorrang ein, sofern diese nicht gegen gesetzliche Vorschriften verstoßen. Enthält das Vertragswerk keine Angaben hierzu, entfalten die entsprechenden Vorgaben des Gesetzgebers Wirkung. § 46 GmbHG umfasst eine Liste von Zuständigkeiten, die in diesem Fall den Bestimmungen der Gesellschafter unterliegen. Danach haben die Gesellschafter u. a. das Recht, die Geschäftsführer zu bestellen und abzuberufen sowie Maßregeln zur Prüfung und Überwachung ebenjener aufzustellen. Korrespondierend dazu besitzen auch die Geschäftsführer Informationspflichten gegenüber den Gesellschaftern; sie müssen selbständig Informationen über den Verlauf der Geschäfte erteilen sowie Auskünfte und Büchereinsicht gewähren.⁶⁶⁶ Obwohl die Gesellschafter damit über die Art und Weise des von ihnen zuvor determinierten Gesellschaftszwecks unterrichtet werden und ihnen dahingehende Kontrollrechte zustehen, können sie nur begrenzt aktiv auf die konkrete Umsetzung einwirken. Sie legen im Gesellschaftsvertrag das Ziel und den Rahmen der Unternehmung fest, ein Einfluss auf die Bewegung innerhalb dieses Rahmens en détail (z. B. Ressourceneinsatz, Personaldisposition) gebührt ihnen hingegen nicht. Es steht den Gesellschaftern zwar frei, den Geschäftsführern mittels eines einfachen Gesellschafterbeschlusses (§ 47 Abs. 1 GmbHG) generelle oder spezielle Weisungen zu erteilen; von dieser Möglichkeit darf allerdings nicht zu häufig Gebrauch gemacht werden, da die Geschäftsführer ansonsten zu reinen Ausführungsorganen abgleiten.⁶⁶⁷ Eine demgemäße Beteiligung an der Projekt-GmbH führt wohl nicht zur Einschlägigkeit der Hilfspersonenvorschrift im Sinne der

Finanzverwaltung (Weisungsgebundenheit mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit).⁶⁶⁸

Für eine Inanspruchnahme der Regelung müssen die Befugnisse der Geschäftsführung dementsprechend zugunsten der Gesellschafter satzungsmäßig eingeschränkt werden. Ferner existiert natürlich auch die Option, die Geschäftsführung von vornherein auf die leitenden Organe der gemeinnützigen Kooperationspartner zu verteilen. In Anlehnung an die obige Betrachtung zu Gemeinschaftsprojekten in Form einer GbR⁶⁶⁹ sollte der zu beurteilende Gesellschafter jedoch entweder eine Einzelgeschäftsführungsbefugnis oder bei Gesamtgeschäftsführungsbefugnis ein Vetorecht (Einstimmigkeitsprinzip) besitzen. Eine weitere Möglichkeit zur Intensivierung der Einflussnahme besteht in dem Abschluss eines Beherrschungsvertrags mit der GmbH, wodurch dem beherrschenden Gesellschafter eine direkte Weisungsbefugnis gegenüber der Geschäftsführung zuteil wird. Diese Variante widerspricht allerdings der Idee einer gemeinschaftlichen Projektrealisierung und ist zudem nicht praxisrelevant, da das Zustandekommen des Vertrags von der Zustimmung aller Gesellschafter abhängt.⁶⁷⁰

Neben der Weisungserteilung über gesellschaftsvertragliche Klauseln bzw. über die Geschäftsführungsposition können sich die Gesellschafter auch über Drittgeschäfte mit der Projekt-GmbH der Hilfspersonenvorschrift bedienen. So erteilten die Gesellschafter (zwei Stiftungen) in der Sachverhaltskonstellation des bereits explizierten BFH-Urteils vom 17.02.2010 einer zuvor gegründeten GmbH Aufträge für Betreuungsdienstleistungen. Der Bundesfinanzhof rechnete die in den Betreuungsgruppen der Stiftungen erbrachten Leistungen den Stiftungen i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO direkt zu.⁶⁷¹

cc. Bildung von Holdingstrukturen

In der Literatur wurde in der Vergangenheit immer wieder auf das Spannungsverhältnis zwischen einer Holdinggesellschaft und dem Unmittelbarkeitsgebot hingewiesen. Gemeinhin versteht man unter einer Holding ein Unternehmen, dessen Hauptintention im Halten einer auf Dauer angelegten Beteiligung an rechtlich selbständigen Unternehmen

besteht.⁶⁷² Die Konstellation ergibt sich, insofern ein Kooperationspartner neben der Beteiligung an einer oder mehreren Projektgesellschaft(en) keine weiteren satzungsmäßigen Tätigkeiten verfolgt. Ausgehend von der früheren Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zum Unmittelbarkeitsgebot⁶⁷³ konnte die Tätigkeit der Projekt-GmbH dabei nicht beiden, sondern nur dem beteiligten Kooperationspartner oder nur der GmbH selbst unmittelbar zugerechnet werden.⁶⁷⁴ Als Lösungsmöglichkeiten für dieses Dilemma sah Rainer Hüttemann beispielsweise entweder eine entsprechende Amplifikation der Ausnahmevorschrift für Dachverbände (§ 57 Abs. 2 AO) oder eine Umqualifizierung der Holdinggesellschaft in eine Mittelbeschaffungskörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO.⁶⁷⁵ Man könnte meinen, dass die Problematik vor dem Hintergrund der zwischenzeitlich reformierten Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung zur Hilfspersonenregelung⁶⁷⁶ nunmehr gelöst ist; mitnichten: Die doppelte Zurechnung einer Tätigkeit ist zwar im Sinne des Unmittelbarkeitsgebots neuerdings möglich, allerdings muss die Holdinggesellschaft hierfür zunächst die Voraussetzungen des § 57 Abs. 1 S. 2 AO erfüllen, was sich realiter, vor allem bei Beteiligungen an Projektgesellschaften, als schwierig erweist. Nach wohl herrschender Lehre kommt eine Hilfspersonenbeziehung nur in Frage, wenn der Gesellschafter entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Projekt-GmbH nimmt.⁶⁷⁷ Dies kann grundsätzlich dadurch erreicht werden, dass die Geschäftsführung der Holdinggesellschaft mit jener der Projekt-GmbH teilweise personenidentisch ist und im Falle mehrerer GmbH-Geschäftsführer nicht überstimmt werden kann (Einstimmigkeitsprinzip).⁶⁷⁸ Auch Mehrheitsgesellschafter können nach herrschender Meinung die Geschäftsführung durch Weisungen entscheidend beeinflussen⁶⁷⁹; angesichts der Tatsache, dass an einer Projekt-GmbH gemeinhin mehrere Kooperationspartner beteiligt sind, ist diese Option hier weniger praxisrelevant. Jedenfalls erfüllt eine sog. Vermögens- oder Finanzholding⁶⁸⁰, die sich nur auf die Verwaltung der Beteiligung beschränkt und keinerlei Führungsfunktionen in der Projekt-GmbH ausübt, nicht die Hilfspersonenvorschrift.⁶⁸¹

Worin bestehen also die Alternativen zur – eher zweifelhaften – unmittelbaren Zurechnung der Tätigkeit der Projekt-GmbH über § 57 Abs.

1 S. 2 AO?

Wie oben bereits erwähnt sieht Rainer Hüttemann in der Umgestaltung der Holdinggesellschaft in eine Mittelbeschaffungskörperschaft (§ 58 Nr. 1 AO) die einzige, momentan denkbare Alternative. Hierzu muss die Intention zur „Mittelbeschaffung und Mittelweiterleitung zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke anderer Körperschaften“ zunächst satzungsmäßig verankert werden.⁶⁸² Ferner muss die Empfängerkörperschaft, hier die Projekt-GmbH, selbst steuerbegünstigt sein, was in der Regel zutreffen wird.⁶⁸³ Bei einer demgemäßen Umwidmung liegt das Erschweren letztlich darin begründet, dass das Halten der Beteiligung als originäre Tätigkeitsausprägung der Holding nicht ausreicht. Vielmehr muss eine tatsächliche Mittelweiterleitung an die Projektgesellschaft stattfinden. Neben reinen Geldzuwendungen kann dies auch mittels kostenloser oder preisgünstiger Überlassungen anderer Vermögenswerte wie Grundstücken und Gebäuden oder zinslosen Darlehen geschehen.⁶⁸⁴ Im Übrigen muss die Körperschaft auch hier – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung⁶⁸⁵ – das Unmittelbarkeitsgebot beachten, da es sich lediglich um die Erfüllung eines steuerbegünstigten Zwecks handelt, welcher i. S. d. § 57 AO selbst verwirklicht werden muss.⁶⁸⁶

Eine eher unkonventionelle Alternative könnte das steuerliche Konstrukt der Betriebsaufspaltung darstellen. Das aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs⁶⁸⁷ hervorgegangene und später vom Bundesfinanzhof⁶⁸⁸ übernommene Rechtsinstitut ist durch eine personelle und sachliche Verflechtung von zwei rechtlich selbständigen Unternehmen gekennzeichnet. Im Regelfall überlässt dabei ein Unternehmen (Besitzgesellschaft) wesentliche Betriebsgrundlagen (Grundstücke, Maschinen) an ein gewerbliches Unternehmen (Betriebsgesellschaft), wobei ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille mittels Personenidentität in beiden Gesellschaften sichergestellt sein muss. Im Ergebnis werden die – originär nicht gewerblichen – Tätigkeiten des Besitzunternehmens (Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern) wie bei dem Betriebsunternehmen dem Gewerbebetrieb zugeordnet. Kann dieser Übertragungseffekt jedoch auch auf das Gemeinnützigkeitsrecht bzw. speziell auf das Unmittelbarkeitsgebot

adaptiert werden? Die Finanzverwaltung hat sich bisher nur im Hinblick auf die Sphärenzuordnung zu dem Rechtsinstitut geäußert: Danach sind die Grundsätze der Betriebsaufspaltung zwischen zwei steuerbegünstigten Körperschaften nicht anzuwenden, insofern die überlassenen Wirtschaftsgüter bei der Betriebsgesellschaft nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden.⁶⁸⁹ Andernfalls stellt die Beteiligung, anstelle einer Vermögensverwaltung, zum Mindesten teilweise einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Eine Betriebsaufspaltung zwischen Gemeinnützigen kommt also nur in Betracht, insofern die Betriebsgesellschaft die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht für die steuerbegünstigte Projektstätigkeit einsetzt. Das gemeinsame Ansinnen (Betätigungswille) beider Gesellschaften richtet sich in dem Fall somit nicht auf die unmittelbare Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke. Dies schließt wiederum eine entsprechende Fiktion unmittelbaren Wirkens i. S. d. § 57 AO auf Seiten der Besitzgesellschaft aus, da bereits die Betriebsgesellschaft hierdurch keine Satzungszwecke unmittelbar verfolgt. Eine personelle Verflechtung allein spricht jedenfalls für eine Zurechnung über die Hilfspersonenvorschrift (s. o.), wohingegen eine ausschließliche sachliche Verflechtung, sofern projektdienliche Wirtschaftsgüter überlassen werden, eine Zuordnung über § 58 Nr. 1 AO ermöglichen kann (s. o.).

Nun stellt sich doch die Frage, ob solcherlei Umwege überhaupt eingeschlagen werden müssen; schließlich existiert mit § 57 Abs. 2 AO eine Sondervorschrift für Körperschaften, in der wiederum steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind. Nach herrschender Ansicht bezieht sich die Regelung lediglich auf vereinsmäßige Zusammenschlüsse und nicht auf gesellschaftsrechtliche Beteiligungen.⁶⁹⁰ Diese Auslegung findet ihre Begründung darin, dass die Projektgesellschaft nicht verbandsmäßig in die Holding eingegliedert ist, sondern die Holding stattdessen an der Projekt-GmbH beteiligt ist.⁶⁹¹ Stephan Schauhoff hingegen hält die Vorschrift für einschlägig, da der postulierte Zusammenschluss von steuerbegünstigten Körperschaften einzig auf eine funktionale Eingliederung in die Muttergesellschaft abzielt und kein Mitgliedschaftsverhältnis bei selbiger bedingt.⁶⁹² Fakt ist: Eine eindeutige Implikation solcherart Konstellationen durch den Gesetzgeber fehlt, was im Zweifelsfall zur Negierung des § 57 Abs. 2 AO führt.⁶⁹³ Aus

diesem Grund befinden sich Holdingstrukturen momentan in einem gesetzleeren Raum, der wiederum viel Platz für Interpretationen lässt und Rechtsunsicherheiten generiert.

b. Unmittelbare Zweckverwirklichung der Projekt-GmbH

Im Gegensatz zu den Gesellschaftern des rechtlich verselbständigten Projekts mutet die Vereinbarkeit der Projektstätigkeit mit dem Unmittelbarkeitsgebot bei der Projekt-GmbH selbst trivial an. Der Vorteil von Projektgesellschaften in Form von Kapitalgesellschaften liegt im Prinzip auf der Hand; sie sind – konträr zu Personengesellschaften – in der Aufzählung des § 1 Abs. 1 KStG enthalten und demzufolge berechtigt, Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit zu empfangen. Angesichts der Tatsache, dass es in diesem Kapitel um gemeinwohldienliche Gemeinschaftsprojekte geht, erfüllt die GmbH mit der Projektrealisierung regelmäßig auch die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO. Ein Beispiel für ein Projekt, welches wohl nicht mit einem steuerbegünstigten Zweck vereinbar war, bildet das BFH-Urteil vom 07.03.2007⁶⁹⁴. Die GmbH wurde von ihren gemeinnützigen Gesellschaftern eigens zur Entwicklung und Pflege eines Vergütungssystems für allgemeine Krankenhausleistungen auf der Grundlage von Diagnosis Related Groups (DRGs) gegründet. Auch wenn sich der 1. Senat nicht dazu äußerte, ob die Tätigkeit den Satzungszwecken (Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens sowie der Wissenschaft und Forschung) entsprach, lag das Übergewicht in dem Fall eher auf einer gewerblichen, auf dem freien Markt erhältlichen Dienstleistung, die keine Steuerbegünstigung rechtfertigt.

Die Projekt-GmbH verfolgt ihre Zwecke demgemäß nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO selbst. Sollten sich die Gesellschafter der GmbH gleichzeitig als Hilfsperson bedienen, stellt dies prinzipiell auch kein Problem dar (s. BFH-Urteil vom 17.02.2010⁶⁹⁵); es sei denn, der Projekt-GmbH bleibt selbst kaum Spielraum zur eigenen Handlungsgestaltung, weil die Gesellschafter ihr so detaillierte Weisungen hinsichtlich des Inhalts und Umfangs der Leistung erteilen, dass die eigenverantwortliche Handlungsweise der GmbH infrage steht.⁶⁹⁶

c. Exkurs: Gemeinnützigkeitsrechtliche Sphäreneinordnung der

Beteiligung

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich als Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) zu qualifizieren.⁶⁹⁷ Im Gegensatz zu Beteiligungen an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften ändert sich bei Beteiligungsverhältnissen zwischen Gemeinnützigen auch dann nichts an obiger Einordnung, wenn infolgedessen ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft genommen wird.⁶⁹⁸ Darüber hinaus finden – wie oben bereits geschildert⁶⁹⁹ – auch die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung keine Anwendung, es sei denn, die wesentlichen Betriebsgrundlagen dienen einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Hiervon ist bei einer Ausformung als gemeinnützige Projekt-GmbH nicht auszugehen; insofern ein Gesellschafter der GmbH Wirtschaftsgüter zur erfolgreichen Projektrealisation überlässt, werden diese im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb der Körperschaft eingesetzt. Die Ausschüttung von Erträgen an die Gesellschafter ist gemäß § 58 Nr. 2 AO in effectu möglich. Auf Seiten der Kooperationspartner erwachsen laut Finanzverwaltung folglich ertragsteuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung, auch wenn ein solcher Mittelabfluss sicherlich nicht der Grundintention eines langfristig angelegten Gemeinschaftsprojekts entspricht. In Anbetracht der Tatsache, dass die Beteiligung an der Projektgesellschaft den steuerbegünstigten Satzungszwecken der Gesellschafter entspricht und nicht wie Stephan Schauhoff zu Recht anmerkt aus Renditegesichtspunkten gehalten wird⁷⁰⁰, zählen die Beteiligungserträge in dem Fall vielmehr zum steuerfreien Zweckbetrieb.⁷⁰¹

Die Projekt-GmbH selbst saturiert mit der Projektstätigkeit ihre eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecke. Falls die Körperschaft infolge der Tätigkeit Einnahmen generiert, sind diese grundsätzlich ertragsteuerfrei, da zweckbetriebszugehörig. Obgleich gemeinhin eine unmittelbare Zweckerfüllung gegeben ist (s. o. b), bedeutet dies nicht automatisch, dass auch ein Zweckbetrieb vorliegt. Die einschlägigen Voraussetzungen sind gesondert zu prüfen. So verwehrt der 1. Senat in seiner Entscheidung vom 17.02.2010⁷⁰² der Klägerin die Berufung auf § 66 AO, obwohl er jener zuvor die Unmittelbarkeit nach § 57 AO attestierte.⁷⁰³ Gesetzten

Fall, ein Zweckbetrieb liegt realiter vor, ist es der Projekt-GmbH neben der Ertragsteuerbefreiung überdies vergönnt, die Erleichterungsvorschrift in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG in Anspruch zu nehmen.

4. Projekterfüllung über Stiftungen und Vereine

a. Der Verein als Projektkörperschaft

Im bisherigen Verlauf der Arbeit wurde im Zusammenhang mit Dachverbänden, rechtlich verselbständigten Aktionsbündnissen und Projekteportalen explizit auf die Rechtsform Bezug genommen. Keine dieser Kooperationsausformungen spiegelt jedoch ein rechtlich verselbständigttes Gemeinschaftsprojekt, welches den satzungsmäßigen Zwecksetzungen der Kooperationspartner entspricht, exakt wider.⁷⁰⁴ Aus diesem Grund lohnt ein kurzer⁷⁰⁵ Blick auf ebenjene Konstellation in Bezug auf § 57 AO.

Darüber, ob Gesellschafterbeiträge bereits zur Erfüllung des Unmittelbarkeitsgebots führen, muss bei Vereinen bekanntlich nicht sinniert werden.⁷⁰⁶ Aber können nicht gewisse Mitgliedschaftspflichten bereits als Teilbeitrag zur Erfüllung des Gesamtprojekts angesehen werden? Sofern mit der Mitgliedschaft materielle Vorzüge (Wertrechte⁷⁰⁷), wie bei Sportvereinen etwa der Gebrauch von Vereinsanlagen, verbunden sind und die Leistungspflichten der Mitglieder jene kompensieren, ist dies wohl nicht anzunehmen. Die Mitgliedsbeiträge müssen uneigennützig zur Förderung des steuerbegünstigten Projekts erbracht werden.⁷⁰⁸ Es muss sich nicht zwingend um eine Geldleistung handeln, vielmehr kann der Beitrag auch durch Dienstleistungen saturiert werden.⁷⁰⁹ Hier sind beispielsweise Personalgestellungen der gemeinnützigen Mitgliederkörperschaften zur Unterstützung der Projektstätigkeit denkbar. Entscheidend für die Beurteilung, ob der Mitgliedsbeitrag eine selbständige Handlung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO zeitigt, sind – in Anlehnung an die Qualifikation der Außen-GbR als Gemeinschaftsprojekt⁷¹⁰ – zum einen die individuellen Satzungsvorgaben der Kooperationspartner als Mitgliederkörperschaften und zum anderen die Art und Weise der Mitgliedsbeiträge. Neben der selbständigen und eigenverantwortlichen Beitragserfüllung bedingt die unmittelbare Projektrealisation ferner ein Mitbestimmungsrecht an den wesentlichen

Entscheidungen des Vereins. Zu den sog. Organschaftsrechten der Mitglieder zählen das Teilnahmerecht an der Mitgliederversammlung, das Stimmrecht sowie das aktive und passive Wahlrecht zu Vereinsämtern.⁷¹¹ Nach § 32 BGB werden die Angelegenheiten des Vereins, falls sie nicht vom Vorstand oder anderen Organen zu besorgen sind, mittels Beschlussfassung in der Mitgliederversammlung geklärt. Die Hauptaufgaben der Versammlung bestehen in der Bestellung und Kontrolle des Vorstandes (§ 27 BGB) sowie den Entscheidungen über die Satzungsänderung (§ 33 BGB) und die Auflösung des Vereins (§ 41 BGB), wobei einschränkende Satzungsbestimmungen der Versammlung diese Zuständigkeiten teilweise entziehen können.⁷¹² Grundsätzlich erfolgt die Beschlussfassung nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen; auch an dieser Stelle kann die Satzung wiederum Abweichungen statuieren.⁷¹³ Den Mitgliedern stehen fernerhin ein Auskunftsrecht sowie – bei berechtigtem Interesse – das Recht auf Einsicht in die Bücher zu.⁷¹⁴ Falls der Mitgliederversammlung die vereinsrechtlich normierten Zuständigkeiten nicht entzogen werden, besitzen die einzelnen Mitgliederkörperschaften in der Gesamtschau ein als hinreichend zu erachtendes Mitwirkungsrecht an der Gesamtkonzeption des Projektvereins. Eine unmittelbare Zweckverwirklichung (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO) infolge der Vereinsmitgliedschaft liegt ergo im Bereich des Denkbaren.

Des Weiteren existiert die Möglichkeit der unmittelbaren Zuordnung über die Hilfspersonenvorschrift. Gewöhnliche Mitgliedschaftsrechte sind hierfür jedoch nicht als hinreichend zu erachten, um sich des Vereins als Hilfsperson zu bedienen. Das Mitglied muss zusätzlich als Vorstand (§ 26 BGB) oder besonderer Vertreter (§ 30 BGB) berufen sein und im Falle einer mehrgliedrigen Besetzung entweder eine Einzelvertretungsmacht oder bei Gesamtvertretungsmacht ein Vetorecht (Einstimmigkeitsprinzip) besitzen.⁷¹⁵

b. Die Stiftung als Projektkörperschaft

Prinzipiell können die Kooperationspartner ferner eine Stiftung als Projektträgerin einsetzen. Eine derartige Verstetigung eines Einzelprojekts ist in der Praxis sicherlich nur singulär⁷¹⁶ anzutreffen, wenngleich der

„Ewigkeitsgedanke“ infolge der Optierung zu einer Stiftung auf Zeit unterminiert werden kann.⁷¹⁷ Der Unterschied zu den bisher behandelten Rechtsformen äußert sich in dem Faktum, dass den Kooperationspartnern weder Gesellschafter- noch Mitgliedschaftsrechte zustehen.

Eine Selbstverwirklichung der Satzungszwecke der Stifter i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO, allein veranlasst durch die Ausstattung der Stiftung mit Grundstockvermögen, ist hier zu verneinen. Angenommen, mehrere gemeinnützige Körperschaften, die auf dem Gebiet der Wissenschaft und Forschung tätig sind, entschließen sich dazu, eine Stiftung zur Vergabe eines Wissenschaftspreises zu errichten. In den jeweiligen Satzungen der Kooperationspartner wird u. a. auf die Vergabe von Preisen als besondere Tätigkeit zur Förderung der Zwecksetzung verwiesen. Diesen Tätigkeitsbereich haben die Kooperationspartner nunmehr auf die Stiftung ausgelagert. In deren ausschließlicher Ausstattung mit Vermögen, dessen Ertragskraft späterhin der Stiftung die Preisvergabe ermöglichen soll, kann kein selbständiger und eigenverantwortlicher Beitrag zur Verfolgung der Tätigkeit auf Seiten der Kooperationspartner gesehen werden. Dies wäre nur dann möglich, wenn die Stiftung wiederum die Partner als Hilfspersonen mittels eines Auftragsverhältnisses in die Umsetzung einbinden würde.

Um sich aus Sicht des Kooperationspartners der Stiftung als Hilfsperson zu bedienen, muss jener über die Stiftungsorgane entsprechenden Einfluss nehmen. Er kann sich hierfür selbst zu einem (einzelnvertretungsbefugten) Vorstandsmitglied (§ 86 BGB i. V. m. § 26 BGB)⁷¹⁸ oder zu einem besonderen Vertreter (§ 86 BGB i. V. m. § 30 BGB) mit Geschäftsführungsbefugnis bestellen lassen. Im Falle einer Mitgliedschaft in einem zusätzlichen Aufsichtsbzw. Kontrollorgan (z. B. Kuratorium), welches die Vorstandsmitglieder benennt und abberuft oder – ähnlich einem Aufsichtsrat in einer Aktiengesellschaft – überwacht⁷¹⁹, liegt hingegen tendenziell keine Weisungsbefugnis mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit vor. Eine exakte Beurteilung ist letztlich aber nur anhand der individuellen Satzungsvorgaben möglich. Darüber hinaus könnten sich die Kooperationspartner auch der Stiftung als Hilfsperson bedienen, indem sie jene mit der Projektstätigkeit (z. B. Preisvergabe) beauftragen.⁷²⁰

5. Outsourcing auf steuerpflichtige und steuerbegünstigte Körperschaften

a. Überblick

Die folgende Kooperationsform bezieht sich auf Umstrukturierungsgestaltungen mittels Outsourcing, an denen mindestens zwei steuerbegünstigte Organisationen kooperativ beteiligt sind. Neben dem Outsourcing aus einer steuerbegünstigten auf eine ebenso steuerbegünstigte Körperschaft (s. u. c) kann die Kooperationsbeziehung zwischen zwei Gemeinnützigen auch in der Absprache zur gemeinsamen Auslagerung bzw. Ausgliederung analoger Aufgaben und Leistungen auf eine steuerpflichtige Körperschaft bestehen. Die erstgenannte Konstellation rekuriert zumeist auf die Ausgliederung von Zweckbetrieben, um das Haftungsrisiko zu minimieren und flexiblere Strukturen zu schaffen. Bei letzterer Option besteht die Kooperationsbeziehung zwischen den gemeinnützigen Körperschaften regelmäßig in Absprachen zur Auslagerung analoger unternehmensinterner Aufgaben und Leistungen (Verwaltungstätigkeiten, Außendarstellung) oder zur Ausgliederung wirtschaftlicher Aktivitäten (z. B. Verkauf von Second-Hand-Kleidung) sowie von Hilfs- und Verwaltungstätigkeiten auf eine steuerpflichtige Dienstleistungsgesellschaft. Hiermit intendieren die Beteiligten u. a. die Senkung von Verwaltungskosten (gemeinsames Auftreten gegenüber Drittanbietern ermöglicht Preisnachlässe), eine stärkere Konzentration auf ihr Kerngeschäft sowie gemeinnützigkeitsrechtliche Kalküle (z. B. Einhaltung des Mittelverwendungsgebots).

b. Outsourcing auf steuerpflichtige Organisationen und das Unmittelbarkeitsgebot

aa. Auslagerung von Dienstleistungen, Funktionen oder Prozessen

Die Auslagerungsentscheidung fällt im gemeinnützigen Bereich gemeinhin auf Verwaltungstätigkeiten wie die Lohn- und Finanzbuchhaltung, die Informationstechnik, das Facility Management oder den Kantinenservice sowie auf Maßnahmen zur Steigerung des Bekanntheitsgrades. Neben betriebswirtschaftlich sinnvollen Kosteneinsparungen entfalten solcherart Gestaltungen auch im Hinblick auf die gemeinnützigkeitsrechtliche

Mittelverwendung Relevanz. Nach Ansicht der Finanzverwaltung verliert eine Körperschaft nämlich ihren gemeinnützigen Status, „wenn ihre Ausgaben für die allgemeine Verwaltung einschließlich der Werbung um Spenden einen angemessenen Rahmen übersteigen“⁷²¹. Darüber, welche Ausgaben exakt der Verwaltung zuzurechnen sind und wie hoch die Angemessenheitsgrenze tatsächlich sein darf, divergieren die Meinungen in Verwaltung, Rechtsprechung und Fachexpertentum.⁷²²

In Bezug auf das Unmittelbarkeitsgebot stellt sich ad interim eine entscheidende Frage: Zählen Verwaltungs- und Werbetätigkeiten überhaupt zu den Maßnahmen zur Satzungszweckverwirklichung und damit in den Anwendungsbereich des § 57 AO? Prinzipiell könnte man sagen, dass die Tätigkeiten selbstredend indirekt den Satzungszwecken dienen, da ohne eine entsprechende Mitteleinwerbung und einen funktionierenden Verwaltungsapparat keine erfolgreiche Zielverfolgung möglich wäre. Ähnlich sieht es auch der 1. Senat in seiner Entscheidung vom 18.12.2002, allerdings in Bezug auf § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO, indem er die Notwendigkeit derartiger Ausgaben „zur Begründung und Erhaltung der Funktionsfähigkeit und damit auch zur Verfolgung des satzungsgemäßen Zwecks“ anerkennt.⁷²³ Ungeachtet dessen zielt das Unmittelbarkeitsgebot nicht auf sämtliche – direkt oder indirekt – zweckdienlichen Maßnahmen der Körperschaft ab, sondern lediglich auf die satzungsmäßig bestimmten oder die von den entscheidungsbefugten Organen zuvor festgelegten Tätigkeiten ab. Unterstützende Verwaltungsaufgaben sind hiervon regelmäßig nicht berührt. Ein Naturschutzverein fördert seine Ziele beispielsweise infolge von Informationsveranstaltungen, Naturbeobachtungen, Einsätzen in Naturschutzgebieten oder der Herausgabe von Aufklärungsmaterial. Diese Fördermaßnahmen sind auf Konformität zu § 57 AO zu prüfen. Ob etwa die Gehaltsabrechnung oder die Finanzbuchhaltung in dem Verein verbleiben oder ausgelagert werden, ist für die Unmittelbarkeit irrelevant.

Im Vergleich dazu muss der Block „Außendarstellung“ etwas differenzierter betrachtet werden. Werbemaßnahmen zur Gewinnung von Mitgliedern und Spendern dienen lediglich der Mittelbeschaffung und fallen somit grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des Unmittelbarkeitsgebots.⁷²⁴ Hiervon zu unterscheiden sind Maßnahmen, die unter dem Terminus der Öffentlichkeitsarbeit zusammengefasst

werden können. Abgesehen von der Bekanntgabe allgemeiner Informationen über die Körperschaft (z. B. Internetauftritt, Projektvorstellung in Fachzeitschriften und Tageszeitungen) zur Steigerung des Bekanntheitsgrades und zur Akzentuierung des Transparenzgedankens in der Bevölkerung⁷²⁵ kann die Öffentlichkeitsarbeit auch Satzungszwecken dienen. Ein besonderes Augenmerk gilt in diesen Fällen der Sensibilisierung der Öffentlichkeit für die geförderten gemeinnützigen Zwecke (z. B. des Umweltschutzes⁷²⁶ und des demokratischen Staatswesens⁷²⁷). Dies kann durch Vortragsveranstaltungen, Kundgebungen oder durch die Verteilung von Informationsmaterial erfolgen. Der 1. Senat hat sich in der oben bereits erwähnten Entscheidung auch zur Auslagerung der Öffentlichkeitsarbeit im Zusammenhang mit § 57 AO geäußert. In dem zugrundeliegenden Sachverhalt beauftragte ein Tierschutzverein eine Agentur mit der Mitgliederwerbung und der Öffentlichkeitsarbeit. Zu letzterer Leistung äußerte sich der Senat wie folgt:⁷²⁸

„Mit einer Auslagerung der Öffentlichkeitsarbeit verstößt der Verein regelmäßig auch nicht gegen das Gebot der unmittelbaren Verfolgung gemeinnütziger Zwecke (§ 57 AO 1977), wenn er, was jedenfalls während der Aufbauphase häufig der Fall sein wird, diese aus fachlichen oder personellen Gründen nicht selbst erbringen kann.“

Die dargelegte Begründung, warum der Verein hinsichtlich der Öffentlichkeitsarbeit nicht gegen das Unmittelbarkeitsgebot verstößt, mutet nebulös an. Aus den vorgehenden Ausführungen des Senats resultiert zunächst, dass die Öffentlichkeitsarbeit „eine gewichtige Bedeutung bei der Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks“ einnimmt und somit wohl eine Tätigkeit zur Verwirklichung des Satzungszwecks bildet. Andernfalls wäre § 57 AO – wie bei der Mitgliederwerbung (s. o.) – nicht einschlägig. Nun wäre zu erwarten gewesen, dass der Senat prüft, ob die Voraussetzungen des § 57 Abs. 1 S. 1 (Selbstverwirklichung) oder S. 2 (Hilfspersonenregelung) AO vorliegen; genau dies geschah nicht. Das Gebot wurde als erfüllt angesehen, weil der Verein die Öffentlichkeitsarbeit aus fachlichen oder personellen Gründen nicht selbst erfüllen konnte. Falls das Know-how oder die Kapazitäten einer gemeinnützigen Körperschaft nicht hinreichend sind, um die Satzungsvorgaben eigenständig zu verfolgen, kann sie sich einer

Hilfsperson bedienen. Für solcherart Situationen hat der Gesetzgeber die Regelung implementiert. Das Vorliegen der Hilfspersonenvorschrift wurde in diesem Fall aber nicht überprüft. Ergo lautet der Tenor der Entscheidung fälschlicherweise wie folgt: Das Unmittelbarkeitsgebot ist stets als erfüllt anzusehen, insofern eine gemeinnützige Körperschaft die satzungszweckdienliche Öffentlichkeitsarbeit begründbar (fachlich oder personell) an Dritte vergibt. Dies kann jedoch nur unter der Bedingung gelten, dass der Drittanbieter gemäß § 57 Abs. 1 S. 2 AO zum Mindesten an die inhaltlichen und quantitativen Zielvorgaben der Körperschaft bzw. in diesem Fall der kooperativ agierenden Körperschaften gebunden ist.⁷²⁹

bb. Ausgliederung von Hilfsfunktionen und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

Auf die Motive für Ausgliederungen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nahm bereits der einführende Teil des Kapitels Bezug. Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht stehen bzw. standen bei demgemäßen Ausgliederungen vor allem zwei Grundsätze im Fokus. Zum einen die – seit der Neufassung des Anwendungserlasses vom 17.01.2012 – nunmehr entfallene Geprägetheorie⁷³⁰, als wichtige Realisierungsintention, und zum anderen das Mittelverwendungsgebot nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, als potenzieller Stolperstein bei der Umsetzung. Letzteres Gebot kann allerdings dann als unproblematisch eingestuft werden, insofern die ausgliedernde Körperschaft faktisch keinen Vermögensverlust erleidet.⁷³¹ Diese Bedingung ist nach herrschender Meinung als erfüllt anzusehen, falls die gemeinnützige Körperschaft ihre Vermögenswerte auf eine steuerpflichtige Tochtergesellschaft überträgt, an der sie zu hundert Prozent beteiligt ist.⁷³² Ob ein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot vorliegt, wenn – wie in diesem Fall – mehrere gemeinnützige Organisationen Vermögenswerte auf ein und dieselbe steuerpflichtige Körperschaft ausgliedern, soll an dieser Stelle nicht näher beleuchtet werden. Vielmehr richtet sich das Augenmerk auf das Unmittelbarkeitsgebot.

Prinzipiell könnte man glauben, dass § 57 AO von derartigen Umstrukturierungsvorgängen nicht berührt wird, da es sich schließlich um Leistungen handelt, die bei der Empfängerkörperschaft voll steuerpflichtig

sind. Diese Ansicht trifft aber nur zum Teil zu. Es kommen gemeinhin drei auszugliedernde Geschäfts-/Funktionsbereiche in Betracht: steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, steuerbegünstigte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Zweckbetriebe) und Hilfs- bzw. Verwaltungstätigkeiten.

Gesetzt den Fall, es wird ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ausgegliedert, ergeben sich hierbei keinerlei Berührungspunkte zu § 57 AO. Eine Stiftung etwa, die die Anzeigenwerbung für herauszugebende Publikationen auf eine eigens gegründete Verlagsgesellschaft ausgliedert⁷³³, hat mit dieser Werbetätigkeit zu keinem Zeitpunkt ihre Satzungszwecke verfolgt und musste diese ergo auch nicht dem Unmittelbarkeitskriterium unterziehen.⁷³⁴ Aus diesem Grund muss auch die Beauftragung der Verlagsgesellschaft mit der Anzeigenwerbung nicht auf Konformität zur Hilfspersonenvorschrift geprüft werden. Die Maßnahme sekundiert lediglich die Mittelbeschaffung zur Erfüllung des Satzungszwecks.⁷³⁵

Mit der Ausgliederung von Zweckbetrieben (§§ 65 ff. AO) wird regelmäßig die Überführung in eine ebenfalls steuerbegünstigte Organisation intendiert.⁷³⁶ Diese Zielsetzung kann aber unter Umständen fehl gehen, da der ausgegliederte Zweckbetrieb allein möglicherweise nicht alle notwendigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt. In diesem Sinne entschied das Finanzgericht Münster am 30.11.2011⁷³⁷. Mehrere gemeinnützige Krankenhäuser hatten sich dazu entschlossen, die Erbringung von Laborleistungen für ihre Patienten in eine GmbH auszugliedern. Die Laborbetriebe waren bis zur Übertragung als unselbständiger Teil ihrer Gesellschafter anzusehen und stellten damit eine Komponente des Zweckbetriebs Krankenhaus (§ 67 AO) dar. Nach der Ausgliederung konnte diese Rechtsansicht nicht mehr gelten. Das Finanzgericht vertrat nunmehr die Auffassung, dass die GmbH gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstieß, da die gesamte Tätigkeit, veranlasst durch die Verneinung der Zweckbetriebsvoraussetzungen, in der Unterhaltung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bestand.⁷³⁸ Ob die Bestimmungen der §§ 65 ff. AO, insbesondere §§ 66, 65 Abs. 3 AO, in der Tat infolge der alleinigen Erbringung von Laborleistungen nicht erfüllt waren, sei an dieser Stelle dahingestellt.

Auch die Einschätzung des Finanzgerichts, dass die GmbH jedenfalls das Unmittelbarkeitsgebot erfüllte, ist hier nicht von Bedeutung, da eine Prüfung durch den Verstoß gegen § 56 AO redundant war.⁷³⁹ Die Beteiligung der Krankenhäuser an der GmbH könnte allerdings das Unmittelbarkeitsgebot berührt haben.⁷⁴⁰ Fakt ist zum Mindesten, dass die Erbringung von Laborleistungen für die Patienten den Satzungszwecken der Gesellschafter diene. Die Beauftragung der GmbH mit der Dienstleistung musste demnach der Hilfspersonenvorschrift entsprechen. Andernfalls hätte ein Verstoß gegen § 57 AO vorgelegen. Bei solcherart Konstellationen müssen also die Gesellschafter, welche den Zweckbetrieb ausgliedern, hinsichtlich des Eingangs von Auftragsverhältnissen mit der steuerpflichtigen Dienstleistungsgesellschaft auf die Einhaltung der Unmittelbarkeit achten.

Abgesehen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gliedern gemeinnützige Organisationen in der Praxis regelmäßig auch Hilfs- bzw. Verwaltungstätigkeiten wie beispielsweise die Küche, die Wäscherei, die Hauswirtschaft, die Informationstechnik oder die Lohn- und Finanzbuchhaltung aus.⁷⁴¹ So entschied das Finanzgericht Düsseldorf am 08.05.1991⁷⁴² zum Beispiel über einen Sachverhalt, in welchem die Gemeinnützigkeit einer Zentralwäscherei in der Rechtsform einer GmbH zur Disposition stand. Jene entstand unter dem Aspekt der Kostenreduktion infolge der Ausgliederung von neun internen Krankenhauswäschereien. Das Unmittelbarkeitsgebot wurde, entgegen der Entscheidung des Finanzgerichts, in diesem Fall nicht berührt. In der Urteilsbegründung hieß es zwar, dass der GmbH die Gemeinnützigkeit versagt wird, da sie mit ihren Leistungen, dem Waschen von Krankenhauswäsche, die Allgemeinheit nicht unmittelbar fördere.⁷⁴³ Tatsächlich verfolgte die Gesellschaft mit der Leistung jedoch keinen steuerbegünstigten Zweck; eine Bezugnahme zu § 57 AO war somit abkömmlich. Aufseiten der Krankenhäuser bildet die Leistung eine unentbehrliche Hilfstätigkeit zur Erfüllung des Satzungszwecks. Gleichwohl wird die Leistung gemeinhin wohl weder von der Satzung noch von den Organen eines Krankenhauses als besondere Maßnahme zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens erwähnt. Dies gilt analog auch für Hilfs- und Verwaltungstätigkeiten in anderen steuerbegünstigten Aufgabenfeldern (z. B. Menüservice, Hauswirtschaft im

Wohlfahrtsbereich). Das Unmittelbarkeitsgebot ist ergo auch seitens der gemeinnützigen Gesellschafter solcher Servicegesellschaften nicht einschlägig, da keine Leistungen erbracht werden, die mit den zuvor – mittels Satzung oder Beschluss – festgelegten (Kern-)Tätigkeiten zur Förderung des Satzungszwecks konform sind.

c. Outsourcing auf steuerbegünstigte Organisationen im Hinblick auf § 57
AO

aa. Auslagerung auf steuerbegünstigte Körperschaften

Der Terminus umfasst an dieser Stelle nicht allein den Rückgriff auf Hilfspersonen zur Erfüllung gemeinnütziger Tätigkeiten. Hierbei handelt es sich nicht um betriebswirtschaftlich motivierte Effizienzgestaltungen oder gemeinnützigkeitsrechtliche Kalküle, sondern um ein legitimes Instrument zur Zweckverwirklichung; dies gilt auch dann, wenn die Hilfsperson aufgrund von Ressourcenengpässen in Anspruch genommen wird. Vielmehr fokussiert sich die Betrachtung – wie oben u. b) – auf die Auslagerung von Verwaltungstätigkeiten und Maßnahmen zur Steigerung des Bekanntheitsgrades.

In der Praxis ist bisweilen zu beobachten, dass gemeinnützige Tochtergesellschaften oder Mitgliedsorganisationen Verwaltungstätigkeiten wie etwa die Buchhaltung auf ihre Muttergesellschaft oder den Landesverband auslagern. Die Einnahmen aus derartigen Verwaltungsdienstleistungen sind regelmäßig dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Leistungserbringer zuzuordnen, da sie primär der Einnahmegenerierung und nicht der Zweckerfüllung dienen. Das Unmittelbarkeitsgebot ist in dem Fall weder auf der Seite des Leistenden noch auf der Seite des Leistungsempfängers prüfungsrelevant.⁷⁴⁴ Eine andere Beurteilung ergibt sich in puncto Auslagerung von Leistungen zur Verbesserung der Außendarstellung (Werbung, Öffentlichkeitsarbeit). In diesem Kontext denkt man sogleich an das Aufgabenspektrum von Dachkörperschaften, welches sich vornehmlich auf die Erfüllung von allgemeinen Mitgliederinteressen richtet. Neben den von der Finanzverwaltung beispielhaft erwähnten Maßnahmen (Rechtsberatung, Zuweisung von Mitteln)⁷⁴⁵ zählt hierzu zweifelsohne auch die Öffentlichkeitsarbeit. Wie oben bereits erwähnt⁷⁴⁶

können öffentlichkeitswirksame Maßnahmen zweckdienlich sein, soweit die Bevölkerung für bestimmte Themengebiete sensibilisiert werden soll. Die Kampagne wird zumeist von dem Spitzenverband unter Kostenbeteiligung der Mitglieder realisiert. Falls es sich aus Sicht der Mitgliedsorganisation um eine satzungsmäßige Tätigkeit handelt, muss diese, abgesehen von dem (Kosten-)Beitrag, der selbständig und eigenverantwortlich zu erfüllen ist, auch die Eckpunkte der Kampagne mitgestalten können, um § 57 Abs. 1 S. 1 AO zu genügen.⁷⁴⁷ Insofern dies nicht zutrifft, könnte der Verband theoretisch auch als Hilfsperson eingesetzt werden, was realiter allerdings kaum zutreffen wird. Der Dachverband verfolgt mit der Tätigkeit ebenfalls einen steuerbegünstigten Satzungszweck, welcher dementsprechend auch unmittelbar verwirklicht werden muss.⁷⁴⁸

bb. Ausgliederung auf steuerbegünstigte Organisationen

Im Fokus der Betrachtung steht hier eindeutig die Ausgliederung von Zweckbetrieben; nicht gemeinsam mit anderen gemeinnützigen Körperschaften zur arbeitsteiligen Projekterfüllung (s. o. 2. bis 4.), sondern um in der eigenen Organisation eine flexiblere Struktur zu manifestieren und das Haftungsrisiko zu senken. Als Beispiele hierfür kommen etwa Ausgliederungen von Blutspendediensten durch DRK-Untergliederungen⁷⁴⁹, von Behindertenwohnheimen durch Wohlfahrtsorganisationen⁷⁵⁰ oder von Schulen und Kindergärten durch Träger der freien Jugendhilfe infrage.

Der ausgliedernden Körperschaft verbleiben grundsätzlich drei Möglichkeiten, um § 57 AO auch künftig gerecht zu werden. Falls die Organisation weitere satzungsmäßige Tätigkeiten unmittelbar verfolgt, entstehen keine Beeinträchtigungen. Es ist höchstens eine Satzungsanpassung (Streichung der ausgegliederten Maßnahme) notwendig, insofern die Tochtergesellschaft nicht als Hilfsperson fungiert. Eine andere Option bildet die Umwandlung in eine Körperschaft nach § 58 Nr. 1 AO. Diese kann dem ausgegliederten Zweckbetrieb Grundstücke oder Wirtschaftsgüter unentgeltlich überlassen bzw. – unterhalb des Marktpreises – verpachten sowie eingeworbene Mittel zuwenden. Mit der Umstrukturierung ist eine Satzungszweckänderung verbunden, die

allerdings nicht von der Pflicht zur Unmittelbarkeit befreit.⁷⁵¹ Nicht die Mittelbeschaffung, sondern die Mittelweitergabe muss hierbei durch die Körperschaft selbst erfolgen. Bei einer demgemäßen Umstrukturierung sollte im Vorfeld eruiert werden, welche Einnahmequellen – abgesehen von etwaigen Pachteinnahmen – der Körperschaft fernerhin zur Verfügung stehen. Gesetzt den Fall, die vorgenannten Möglichkeiten treffen nicht zu, bildet überdies die Inanspruchnahme der Hilfspersonenvorschrift eine Alternative. Das Wirken der Tochtergesellschaft muss hierbei bekanntermaßen wie das eigene Wirken des Gesellschafters anzusehen sein (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO). Jener muss nach Ansicht der Finanzverwaltung hierzu ein Weisungsrecht (bzgl. Inhalt und Umfang) gegenüber der Tochtergesellschaft nachweisen können.⁷⁵² Konzentriert sich die Körperschaft hingegen nur auf das Halten der Beteiligung an dem ausgegliederten Geschäftsbetrieb, ohne Realisierung der obigen Optionen, ist die Gemeinnützigkeit gefährdet. Bezugnehmend auf das eben Gesagte wird bezüglich § 57 AO auf die obigen Ausführungen zu Holdingstrukturen verwiesen.⁷⁵³

Aus Perspektive der ausgegliederten Körperschaft ergeben sich regelmäßig keine Erschwernisse infolge des Unmittelbarkeitsgebots. Sie verfolgt ihre Satzungszwecke mittels des auf sie übertragenen Zweckbetriebs unmittelbar durch eigene Mitarbeiter oder unter Zuhilfenahme von externen Kräften.⁷⁵⁴

6. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge

a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung

aa. Projekterfüllung mittels Außen-GbR

Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Selbstverwirklichung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO</p> <pre> graph TD A[Gesellschafter A] --> C B[Gesellschafter B] --> C C([selbständig und eigenverantwortlich mittels Gesellschafterbeitrag]) --> D[Mitbestimmungsrecht] D --> E[Außen-GbR] E --> F[Projekt] </pre>	<p>Beeinträchtigung:</p> <p>Nachweis, dass Kooperationspartner mit Gesellschafterbeiträgen bereits ihre satzungsmäßigen Vorgaben selbst erfüllen und ein Mitbestimmungsrecht hinsichtlich grundlegender Entscheidungen der GbR besitzen.</p>
<p>2. Einschaltung der Außen-GbR als Hilfsperson</p> <pre> graph TD A[Gesellschafter A] --> C B[Gesellschafter B] --> C C([Weisungsabhängigkeit ggü. Gesellschaftlern?]) --> D[Außen-GbR als Hilfsperson] D --> E[Projekt] </pre>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Gesellschafter ohne Geschäftsführungsbefugnis besitzen nach Ansicht der Finanzverwaltung kein Weisungsrecht mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit auf die GbR. Die Inanspruchnahme der Hilfspersonenregelung ist nach Ansicht der Verwaltung ergo ausgeschlossen.</p>

Abb. 8: Projekterfüllung mittels Außen-GbR – Gestaltungsformen und Obstruktionen

bb. Projekterfüllung mittels GmbH

Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Selbstverwirklichung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO</p>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Die Kooperationspartner erfüllen mit den Gesellschaftereinlagen ihre satzungsmäßigen Vorgaben regelmäßig nicht selbst. Falls die Beteiligung nicht den Satzungszwecken des Gesellschafters dient, könnte § 58 Nr. 2 AO einschlägig sein.</p>
<p>2. Einschaltung der Projekt-GmbH als Hilfsperson</p>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Gesellschafter besitzen ggf. kein Weisungsrecht mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit auf die GmbH, wie von der Finanzverwaltung gefordert. Die Inanspruchnahme der Hilfspersonenregelung ist nach Ansicht der Verwaltung ergo ausgeschlossen.</p>
<p>3. Holdingstruktur</p>	<p>Beeinträchtigung:</p> <p>Kooperationspartner (Gesellschafter) ist lediglich an einer oder mehreren Projekt-GmbHs beteiligt ohne weitere satzungsmäßige Tätigkeiten zu verfolgen. Es existiert keine gesetzliche Regelung zur Klassifizierung solcherart Holdingstrukturen im Hinblick auf das Unmittelbarkeitsgebot.</p>

Abb. 9: Projekterfüllung mittels GmbH – Gestaltungsformen und Obstruktionen

cc. Projekterfüllung mittels Verein

Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Selbstverwirklichung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO</p> <pre> graph TD A[Mitglied A] -- "selbständig und eigenverantwortlich mittels Mitgliedsbeitrag" --> B[Mitglied B] A -- "Mitbestimmungsrecht" --> C[Verein] B -- "Mitbestimmungsrecht" --> C C --> D[Projekt] </pre>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Nachweis, dass Kooperationspartner mit Mitgliedsbeiträgen bereits ihre satzungsmäßigen Vorgaben selbst erfüllen und ein Mitbestimmungsrecht hinsichtlich grundlegender Entscheidungen im Verein besitzen. Falls die Mitgliedschaft nicht den Satzungszwecken der Kooperationspartner dient, könnte § 58 Nr. 2 AO einschlägig sein.</p>
<p>2. Einschaltung des Vereins als Hilfsperson</p> <pre> graph TD A[Mitglied A] --> B[Weisungsabhängigkeit ggü. Mitgliedern?] C[Mitglied B] --> B B --> D[Verein als Hilfsperson] D --> E[Projekt] </pre>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Mitglieder ohne Geschäftsführungsbefugnis besitzen nach Ansicht der Finanzverwaltung kein Weisungsrecht mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit auf den Verein. Die Inanspruchnahme der Hilfspersonenregelung ist nach Ansicht der Verwaltung ergo ausgeschlossen.</p>

Abb. 10: Projekterfüllung mittels Verein – Gestaltungsformen und Obstruktionen

dd. Projekterfüllung mittels Stiftung


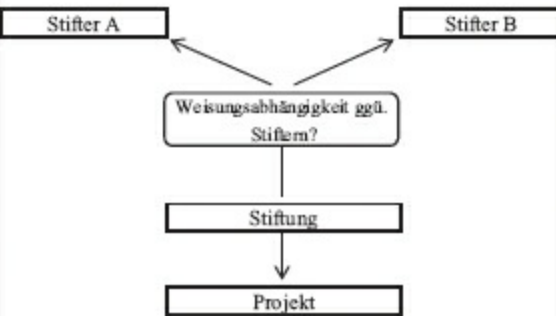
Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Selbstverwirklichung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO</p>  <pre> graph TD SA[Stifter A] -- "selbständig und eigenverantwortlich mittels Vermögensausstattung" --> S[Stiftung] SB[Stifter B] -- "selbständig und eigenverantwortlich mittels Vermögensausstattung" --> S S --> P[Projekt] </pre>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Die Ausstattung der Stiftung mit Grundstockvermögen effiziert regelmäßig keine unmittelbare Handlung im Sinne des § 57 Abs. 1 S. 1 AO. Sofern die Vermögensausstattung nicht den Satzungszwecken des Gesellschafters dient, könnte § 58 Nr. 2 AO einschlägig sein.</p>
<p>2. Einschaltung der Stiftung als Hilfsperson</p>  <pre> graph TD SA[Stifter A] --> W[Weisungsabhängigkeit ggü. Stiftern?] SB[Stifter B] --> W W --> S[Stiftung] S --> P[Projekt] </pre>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Stifter ohne Geschäftsführungsbefugnis besitzen nach Ansicht der Finanzverwaltung kein Weisungsrecht mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit auf die Stiftung. Die Inanspruchnahme der Hilfspersonenregelung ist ergo ausgeschlossen.</p>

Abb. 11: Projekterfüllung mittels Stiftung – Gestaltungsformen und Obstruktionen

ee. Outsourcing auf steuerpflichtige Organisationen

Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Auslagerung von Verwaltungstätigkeiten</p> <pre> graph LR PA[Partner A] -- "Verwaltungstätigkeit" --> DL[Dienstleister] PA -.-> KP[Keine Prüfung] PB[Partner B] -- "Verwaltungstätigkeit" --> DL subgraph S57AO [§ 57 AO] KP end </pre>	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Das Unmittelbarkeitsgebot entfaltet im Falle der Auslagerung von Verwaltungstätigkeiten auf steuerpflichtige Organisationen regelmäßig keine Prüfungsrelevanz.</p>
<p>2. Auslagerung von Maßnahmen zur Außendarstellung</p> <pre> graph LR PA[Partner A] -- "Mitglieder- und Spendenwerbung" --> DL[Dienstleister] PA -.-> S[Sensibilisierung] PB[Partner B] -- "Transparenz in der Bevölkerung" --> DL subgraph S57AO [§ 57 AO] S P[Prüfung für Förderzweck] end </pre>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Zu den Maßnahmen zur Verbesserung der Außendarstellung können auch satzungsmäßige Tätigkeiten (z. B. Sensibilisierung für Förderzweck) gehören, die unmittelbar verwirklicht werden müssen. Der Nachweis der Weisungsabhängigkeit der Hilfsperson gegenüber den Kooperationspartnern kann problematisch sein. Unter Umständen kein ausreichender Einfluss auf Dienstleister.</p>
<p>3. Ausgliederung von Geschäftsbetrieben und Hilfsfunktionen</p> <pre> graph LR PA[Partner A] -- "steuerpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb" --> DL[Gesellschaft] PA -.-> E[ertragsteuerfreier Prüfung Zweckbetrieb] PB[Partner B] -- "Hilfsfunktionen bzw. Verwaltungstätigkeiten" --> DL subgraph S57AO [§ 57 AO] E end </pre>	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>Kooperationspartner gliedern Zweckbetrieb aus, der bei der ausgegliederten Organisation nicht mehr als solcher qualifiziert wird. Die Gesellschafter müssen sich der Hilfspersonenvorschrift bedienen, da die Dienstleistungsgesellschaft deren satzungsmäßige Tätigkeiten erbringt. Problematik des Nachweises der Weisungsabhängigkeit – ggf. unzureichender Einfluss der Gesellschafter.</p>

Abb. 12: Outsourcing auf steuerpflichtige Körperschaften – Gestaltungsformen und Obstruktionen

ff. Outsourcing auf steuerbegünstigte Organisationen


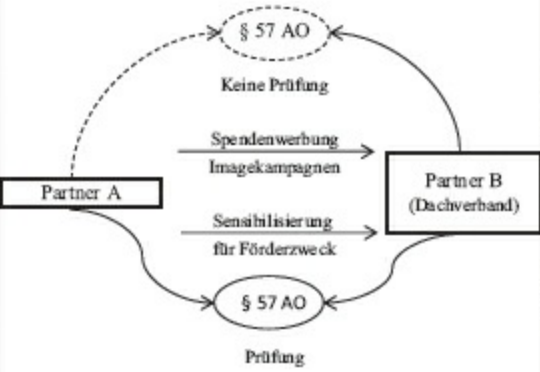
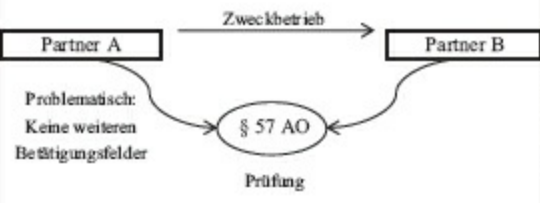
Gestaltungsformen	Obstruktionen durch § 57 AO
<p>1. Auslagerung von Verwaltungstätigkeiten</p> 	<p>Keine Beeinträchtigung:</p> <p>Das Unmittelbarkeitsgebot entfaltet bei der Auslagerung von Verwaltungstätigkeiten auf eine ebenfalls steuerbegünstigte Organisation regelmäßig keine Prüfungsrelevanz.</p>
<p>2. Auslagerung von Maßnahmen zur Außendarstellung</p> 	<p>Mögliche Beeinträchtigung:</p> <p>In der Praxis initiieren bspw. Dachverbände oftmals öffentlichkeitswirksame Maßnahmen, die den Satzungszwecken der Mitglieder dienen. Die Mitgliedskörperschaft muss in dem Fall entweder einen eigenen Beitrag leisten und die Eckpunkte der Maßnahme mitbestimmen oder den Verband als Hilfsperson einsetzen, um § 57 AO zu genügen. Der Dachverband muss seinen Satzungszweck (Förderung der allgemeinen Interessen der Mitglieder) ebenso unmittelbar erfüllen.</p>
<p>3. Ausgliederung von Zweckbetrieben</p> 	<p>Beeinträchtigung:</p> <p>Kooperationspartner gliedert Zweckbetrieb auf gemeinnützigen Partner aus. Falls der ausgliedernde Partner keine weiteren satzungsmäßigen Tätigkeiten verfolgt, droht der Verlust der Gemeinnützigkeit. Der Gesetzgeber hat bisher keine spezielle Vorschrift für Holdingstrukturen normiert.</p>

Abb. 13: Outsourcing auf steuerbegünstigte Körperschaften – Gestaltungsformen und Obstruktionen

gg. Obstruktionsauswahl

Die zwei explizierten Beeinträchtigungen (Nachweis der Unmittelbarkeit bei Projekterfüllung mittels Außen-GbR (Abb. 8.1), Gesetzeslücke gemeinnützige Holdingstruktur (Abb. 9.3, 13.3)) werden nachfolgend aufgegriffen. Hinsichtlich der möglichen Obstruktionen infolge des Postulats der Weisungsabhängigkeit bei Hilfspersonenkonstellationen wird auf die Ausführungen in Kapitel III. 4. b) verwiesen. Zur Notwendigkeit des unmittelbaren Handelns eines Dachverbands (Abb. 13.2) siehe Kapitel I. 5. c).

b. Nachweis der Unmittelbarkeit bei Projekterfüllung mittels Außen-GbR

Wie bereits expliziert bezieht sich das Fachexpertentum bei der Bewertung eines Gemeinschaftsprojekts als Außen-GbR im Hinblick auf § 57 AO entweder auf die These einer anteiligen direkten Zurechnung der Gesamttätigkeit auf die Gesellschafter (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) oder darauf, dass sich die Gesellschafter der GbR als Hilfsperson bedienen müssen.⁷⁵⁵ Verkürzt wird hierbei auch von einer steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Sichtweise gesprochen. Das Unmittelbarkeitsgebot rekurriert allerdings auf eine persönliche Perspektive; den formellen Tätigkeitsvorgaben der Satzung müssen entsprechende Handlungen der Körperschaft entgegenstehen. Ob die beteiligten Kooperationspartner dieses Postulat bereits mit ihrem Gesellschafterbeitrag selbst (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO) oder durch Zuhilfenahme der Gesellschaft (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO) erfüllen, muss für jeden Partner individuell ermittelt werden.⁷⁵⁶ Eine „Entweder-oder-Betrachtungsweise“ in dem Sinne, dass für solcherart Konstellationen nur die Grundregel oder nur die Erweiterungsregel in Frage kommt, ist somit abzulehnen. Angesichts der Tatsache, dass das Gebot keine anteilige Pauschalzurechnung der Gesamtaktivität der GbR auf die Gesellschafter zulässt, besteht die Problematik der Einzelnachweisführung, welche mit einem hohen Aufwand, sowohl auf Seiten der Beweisführenden als auch der Beweisprüfenden, verbunden ist. Hier könnte eine gesetzliche Ausnahmegesetzgebung Abhilfe schaffen:

Offen erscheint zunächst, ob die Ausnahmeregelung endogen oder exogen strukturiert werden soll. Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass weder die momentan in § 57 Abs. 2 AO normierte Vorschrift über Dachorganisationen noch die Regelungen in § 58 Nr. 1 bis 4 AO Ausnahmegesetzgebungen vom Gebot darstellen.⁷⁵⁷ Es existieren demnach derzeit keine Sondervorschriften zu § 57 AO. Angesichts der Tatsache, dass die Ausnahmen zu den materiellen Grundsätzen der Gemeinnützigkeit (auch Unmittelbarkeit⁷⁵⁸) – wenn auch ohne feste Zuordnung – in § 58 AO aufgenommen sind bzw. werden sollen, entspricht es grundsätzlich der Logik, nunmehr analog zu verfahren. Es handelt sich jedoch bei der hier behandelten Konstellation weniger um eine Ausnahme als um eine besondere Ausprägung der unmittelbaren Zweckverwirklichung, die eine gesetzliche Klarstellung in der Vorschrift selbst erfordert. § 57 Abs. 2 AO

könnte demnach wie folgt lauten:

(2) ¹Eine steuerbegünstigte Körperschaft, die zusammen mit Dritten ein Gemeinschaftsprojekt verwirklicht und sich hierfür einer am Rechtsverkehr teilnehmenden Personengesellschaft bedient, verfolgt unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke. ²Voraussetzung hierfür ist, dass der gemeinsame Zweck der Gesellschaft den Satzungsvorgaben der Körperschaft entspricht und die Körperschaft einen Anteil zum erfolgreichen Gelingen des Projekts beiträgt.

Der Vorteil einer entsprechenden Festlegung ist, dass eine Detailprüfung im obigen Sinne wegfällt. Ein Gesellschafter (Kooperationspartner) erfüllt mit seiner Projektbeteiligung das Unmittelbarkeitsgebot, insofern die Zwecksetzung der Projektgesellschaft mit seinen satzungsmäßigen Zweck- bzw. Tätigkeitsvorgaben kongruent ist und er einen zuvor vereinbarten Beitrag, unabhängig von dessen Ausformung, zur erfolgreichen Realisierung leistet. Die Sondervorschrift bezieht sich auf die steuerbegünstigten Gesellschafter in toto und nicht allein auf die geschäftsführenden Gesellschafter. In Anlehnung an die Ausführungen zu rechtlich nicht verselbständigten bzw. als Innengesellschaft konzipierten Gemeinschaftsprojekten ist es als ausreichend zu erachten, wenn sich die Mitbestimmungsfähigkeit auf strukturelle und organisatorische Entscheidungen in der Gesellschaft begrenzt. Ein Ausschluss von der Projektleitung zeitigt demnach keine negativen Folgen. In Anbetracht der Tatsache, dass allen Gesellschaftern der GbR Mitspracherechte in Bezug auf Grundlagenentscheidungen sowie Auskunfts- und Kontrollrechte zustehen, ist die Mitbestimmungsbedingung dementsprechend gemeinhin bei allen Gesellschaftern als erfüllt anzusehen.⁷⁵⁹

Neben der Beseitigung von Rechtsunsicherheiten und der erleichterten Nachweisführung bietet die Sondervorschrift einen weiteren Vorteil. Momentan können sich von der Geschäftsführung ausgeschlossene Gesellschafter aufgrund des Postulats der Weisungsgebundenheit nicht auf die Hilfspersonenregelung berufen.⁷⁶⁰ Dieses Hemmnis für gemeinwohldienliche Projekte wäre infolge der Implementierung der Regelung für diese Kooperationsform, auch ohne die bis dato unterbliebene Anpassung der Finanzverwaltungsansicht an die weniger restriktive Auffassung der Rechtsprechung⁷⁶¹, eliminiert.

c. Gesetzeslücke gemeinnützige Holdingstruktur

Wie oben bereits erwähnt, existiert für Körperschaften, die ihre gemeinnützige Zwecksetzung ausschließlich durch Beteiligungen an rechtlich verselbständigten Projekten in Form von steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften verwirklichen, keine spezifische gesetzliche Regelung. In Anlehnung an die endogene Sondervorschrift gemäß § 57 Abs. 2 AO, welche nach herrschender Meinung nur für Dachverbände in Form von rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Vereinen und deren gemeinnützige Mitgliederkörperschaften gilt⁷⁶², sollte vor der Unmittelbarkeitsprüfung zunächst die steuerbegünstigte Zwecksetzung im Mittelpunkt der Betrachtung stehen. Die Ergebnisse zu § 57 Abs. 2 AO haben gezeigt, dass die Förderung der allgemeinen Interessen der gemeinnützigen Mitgliederorganisationen keine Ausnahme zu § 57 Abs. 1 AO, sondern einen eigenen gemeinnützigen Zweck (§ 52a AO-E) bildet.⁷⁶³ Namentlich immaniert die vorgeschlagene spezielle Zweckvorschrift „Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke“.

Es stellt sich somit die Frage, ob eine Holdinggesellschaft infolge der Beteiligung an gemeinnützigen Projektkörperschaften jene bei der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Tätigkeiten unterstützt. Grundsätzlich ja, denn durch Leistung der Stammeinlage stellt sie die Projekt-GmbH bzw. den aus betriebswirtschaftlichen oder haftungsrechtlichen Gründen ausgegliederten Zweckbetrieb auf „eigene Beine“. Sie trägt mittels ihrer Einlage einen Anteil zur Existenz der Gesellschaft bei. Ferner sollte sie – in Anlehnung an § 57 Abs. 2 AO – die allgemeinen Interessen ihrer Beteiligungsgesellschaften unterstützen. Eine Ausgestaltung im Sinne einer Führungsholding, also der Übernahme der strategischen Steuerung und Gesamtkoordination der Tochtergesellschaften⁷⁶⁴, ist jedoch nicht zwingend notwendig; jede Beteiligung müsste wiederum en détail anhand uneinheitlicher Merkmale überprüft werden, womit weder Rechtsunsicherheiten noch Verwaltungsaufwand eliminiert wären. Zwingende Voraussetzungen sind somit nur, dass sich die gemeinnützige Zwecksetzung auf das Halten von Beteiligungen an steuerbegünstigten Körperschaften und die allgemeinen Interessen der Beteiligungsgesellschaften richtet. Eine entsprechende Ergänzung des §

52a AOE könnte wie folgt lauten:

§ 52a Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke

¹Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn [...]

3. sie auf das Halten einer auf Dauer angelegten Beteiligung an einer oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften ausgerichtet ist und die allgemeinen Interessen dieser unterstützt.

²Für Körperschaften im Sinne des Satz 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend.

³Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.

Infolge der Einfügung einer demgemäßen Regelung entstünde neben der Dachverbandsvorschrift eine weitere Option zur Bildung kooperativer, gemeinwohldienlicher Netzwerke. Satz 2 des Gesetzesvorschlags verweist weiterhin nur auf Dachkörperschaften, da sich die Kooperationsleistung – in Analogie zu Mittelbeschaffungskörperschaften⁷⁶⁵ – regelmäßig nur auf eine kleine Anzahl von steuerbegünstigten Körperschaften bezieht. Die Implementierung des § 52a S. 3 AO-E dient dazu, das Anliegen der gemeinnützigen Holding zu spezifizieren. Insofern die Körperschaft neben der Beteiligung an einer oder mehreren Projektgesellschaften selbst tätig wird, könnte die Vorschrift auch einschlägig sein. Angenommen, eine Stiftung fördert den Naturschutz und die Jugendhilfe als gemeinnützige Satzungszwecke; sie verwirklicht diese Zwecke, indem sie mit ihrem eigenen Personal Vortragsveranstaltungen zum Naturschutz durchführt und Beteiligungen an mehreren privaten Jugendeinrichtungen (gGmbHs) hält. Zum einen verfolgt die Stiftung satzungsgemäß den Katalogzweck Naturschutz (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO), welchen sie durch die Vortragsveranstaltungen unmittelbar nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO erfüllt. Zum anderen hält sie Beteiligungen an steuerbegünstigten Jugendeinrichtungen und würde damit § 52a S. 1 Nr. 3 AO-E zur Förderung der Jugendhilfe verfolgen; auch hier wäre § 57 Abs. 1 S. 1 AO als erfüllt anzusehen, da sich die Beteiligungen im Stiftungsvermögen befinden und keine Gesellschaft als Träger zwischengeschaltet ist. Nun könnte man dahingehend argumentieren, dass in einem solchen Fall § 58

Nr. 2 AO einschlägig wäre. Hier würde, falls die Vorschrift auf Beteiligungen überhaupt anzuwenden ist, allerdings die nebulöse 50 %-Grenze⁷⁶⁶ gelten. Fernerhin würde die Stiftung nach außen lediglich den Naturschutz fördern, obwohl sie mit den Beteiligungen einen wichtigen Beitrag zur Koordinierung und Vernetzung von Einrichtungen im Bereich der Jugendhilfe erbringt.

Vierter Teil

Ausblick über nationale Grenzen und Konklusion

I. Grenzüberschreitende Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften

1. Themeneingrenzung und mögliche Kooperationsformen

Dass viele selbst gesteckte oder als notwendig erachtete Ziele der Menschheit nicht innerhalb der nationalen Grenzen eines Staates, welche bei genauerer Überlegung auch nur ein Produkt des menschlichen Geistes darstellen, zu verwirklichen sind, haben auch gemeinwohldienliche Körperschaften erkannt. Die folgende Betrachtung bezieht sich hauptsächlich auf auslandsgerichtete grenzüberschreitende Kooperationen, d. h. auf Kooperationsvorhaben im Ausland mit Kooperationspartnern vor Ort bzw. auf internationale Großprojekte. Wie einführend angemerkt betätigen sich allein 16 Prozent⁷⁶⁷ der rechtsfähigen deutschen Stiftungen im Ausland. Angesichts ihrer geographischen Tätigkeitsspannweite sind diese Organisationen, insofern sie keine lokalen Niederlassungen im Zielgebiet unterhalten, häufig auf Dritte vor Ort angewiesen. Hier bieten sich u. a. lokale Hilfsorganisationen mit ähnlichem Tätigkeitsschwerpunkt an. Nun agieren selbstverständlich auch ausländische gemeinnützige Körperschaften im Inland und kooperieren mit deutschen steuerbegünstigten Organisationen. Die Relevanz derartiger Engagements dürfte im Vergleich zur Zweckverwirklichung deutscher Organisationen im Ausland allerdings marginal sein. Es ist natürlich keineswegs so, dass es keinen Grund für ausländische Körperschaften gäbe, sich in der Bundesrepublik zu engagieren (z. B. Integration von Zuwanderern, Bekämpfung von Kinderarmut); Fakt ist jedoch auch, dass Deutschland zu den hochentwickeltsten Staaten der Welt zählt. Der „Human Development Report 2011“ beispielsweise führt Deutschland im Weltranking der Länderleistungen in den Bereichen Gesundheit, Bildung und Einkommen auf Rang 9.⁷⁶⁸ Es ist demnach stringent, wenn der Fokus ausländischer Wohltätigkeitsorganisationen zunächst auf andere, geringer entwickelte Länder gerichtet ist. Gleichzeitig bilden die deutschen steuerbegünstigten Organisationen einen der qualitativ und quantitativ größten Non-Profit-

Bereiche im internationalen Vergleich.⁷⁶⁹ Eine Vielzahl der Angehörigen dieses Sektors, wie die oben genannte Zahl unterstreicht, setzt sich im Ausland für die Förderung gemeinwohldienlicher Zwecke ein.

Die in Frage kommenden Kooperationsformen unterscheiden sich kaum von den im dritten Teil der Arbeit bereits explizierten.

Im Hinblick auf die eingangs behandelte Kooperationsform („Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund“) kommt als Beispiel sogleich das European Foundation Center (EFC) in den Sinn. In der Dachorganisation sind über 200 international agierende Stiftungen, vornehmlich aus Europa, zusammengefasst. Hierzu zählen auch 26 deutsche Stiftungen. Das EFC bietet seinen Mitgliedsorganisationen eine Plattform, um sich im Rahmen von Konferenzen auf europäischer Ebene (z. B. Jahresversammlung) informell auszutauschen. Ferner vertritt die Organisation die Interessen ihrer Mitglieder gegenüber nationalen Regierungen sowie der Europäischen Union und stellt Informationen zur Unterstützung der Stiftungsarbeit zur Verfügung.⁷⁷⁰ Ein weiteres Beispiel für Dachverbände, die ihren Sitz außerhalb Deutschlands haben, stellt die Internationale Föderation der Rotkreuz- und Rothalbmondgesellschaften (Internationale Föderation) dar; sie bildet den Dachverband für die 187 nationalen Rotkreuz- und Rothalbmondgesellschaften (einschließlich Deutsches Rotes Kreuz). Internationale Dachverbände können ihren Sitz natürlich auch in Deutschland haben, wobei es hier zu gemeinnützigkeitsrechtlichen Problemen kommen kann.⁷⁷¹

Die Kooperationsform mit der zweitniedrigsten Bindungsintensität („Freie Unterstützungsleistungen“) spielt eine besonders bedeutende Rolle bei grenzüberschreitenden Kooperationen; da die Hürden für eigene Projektrealisierungen im Ausland deutlich höher sind als im Inland, konzentrieren sich gemeinnützige Körperschaften oftmals auf die Gewährung von Unterstützungsleistungen. Monetäre Hilfen bietet beispielsweise die „ALTERNATID Stiftung für Menschen in Not“, indem sie Projekte indischer Hilfsorganisationen zur Verbesserung der Lebensumstände der Bevölkerung mitfinanziert. Eine weitere Möglichkeit der Erteilung von Finanzhilfen besteht ferner in der Vergabe von zinsgünstigen oder zinslosen Darlehen. Neben Geldleistungen, als signifikanteste Unterstützungsform, werden natürlich auch Sachleistungen

erbracht. Man denke hierbei nur an die Zuwendung von Nahrungsmitteln und Medikamenten an gemeinnützige Organisationen in Katastrophenregionen. Als Beispiel für die Realisierung materieller Hilfstransporte, abseits jener medial präsenten Regionen, sei die „Grove-Moldovan-Art-Foundation“ erwähnt. Die Stiftung führt u. a. Materialtransporte an Kinderkrankenhäuser und Klöster in Rumänien durch.⁷⁷² Überdies kommen als weitere Unterstützungsleistungen Personalgestellungen in Frage. So könnte beispielsweise eine nationale Rotkreuzgesellschaft (s. o.) ihrer Schwestergesellschaft in einem anderen Land Fachpersonal überlassen, damit diese ihr eigenes Hilfsprojekt bestmöglich realisieren kann.

Ferner setzen gemeinnützige Körperschaften unterschiedlicher Nationen selbstredend auch internationale Gemeinschaftsprojekte arbeitsteilig in die Tat um. Die Spanne reicht hier von der „bloßen“ Inanspruchnahme einer anderen steuerbegünstigten Organisation als Hilfsperson über das gleichberechtigte kooperative Wirken an einem Projekt bis hin zur rechtlichen Verselbständigung des Vorhabens. Ein Rückgriff auf unanime Partner als Hilfspersonen im Projektgebiet erscheint vor allem in der Anfangsphase sinnvoll, da jene mit den örtlichen Gegebenheiten bestens vertraut sind und notwendige Ressourcen zur Verfügung stellen können. Solcherart Kooperationen können natürlich auch von Anfang an oder späterhin gleichrangig gestaltet werden. So hat die „Stiftung Wings of Hope Deutschland“ in Bosnien und Herzegowina einen hiesigen Verein als Projektpartner gefunden, der aus den Reihen ehemaliger Helfer vor Ort entsprungen ist.⁷⁷³ Als Beispiel für ein Gemeinschaftsprojekt zwischen großen internationalen Hilfsorganisationen sei an dieser Stelle das „transatlantische Netzwerk Bürgerstiftungen“, als Gemeinschaftsprojekt zwischen der „Bertelsmann Stiftung“ und der „Charles Stewart Mott Foundation“, genannt. Das Ziel des Projekts bestand darin, den internationalen Erfahrungsaustausch zwischen Bürgerstiftungen in Europa, Nordamerika und Mexiko mittels der Implementierung eines Netzwerks zu fördern und den Bekanntheitsgrad von Bürgerstiftungen durch die Veröffentlichung der Ergebnisse zu erhöhen.⁷⁷⁴ Insofern ein demgemäßes Projekt über einen längeren Zeitraum fortgesetzt werden soll, kann eine rechtliche Verselbständigung in Betracht gezogen werden. An dem Geschichtsnetzwerk „EUSTORY“ etwa partizipieren nationale Träger von

Geschichtswettbewerben aus ganz Europa. Nachdem das Netzwerk zunächst als rechtlich unselbständiges Projekt der Körber-Stiftung in Erscheinung getreten war, wurde es im nächsten Schritt in eine Körperschaft belgischen Rechts (AISBL), welche nach belgischem Steuerecht wegen Gemeinnützigkeit privilegiert ist, ausgegliedert.⁷⁷⁵

2. Generelle Auslandsöffnung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts?

a. Gesetzliche Legitimierung einer ausländischen Zweckverwirklichung

Im Zuge des Jahressteuergesetzes 2009⁷⁷⁶ hat der Gesetzgeber eine Regelung im allgemeinen Teil des Gemeinnützigkeitsrechts (§ 51 Abs. 2 AO) implementiert, welche Körperschaften mit ausländischer Zweckverwirklichung eine Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen de jure ermöglicht. Einschränkend wirkt sich der sog. „strukturelle Inlandsbezug“⁷⁷⁷ aus. Jener setzt voraus, dass die grenzüberschreitende satzungsmäßige Tätigkeit entweder „natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben“, fördern muss oder „neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.“ Nach Ansicht des Gesetzgebers bedurfte es eines demgemäßen Inlandsbezugs, um den Verzicht auf die Steuereinnahmen zu rechtfertigen.⁷⁷⁸ Dies wiederum geht ursächlich darauf zurück, dass Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften ihre Rechtfertigung größtenteils aus ihrer staatsentlastenden Funktion beziehen. Die Vorschrift knüpft an das BMF-Schreiben v. 20.09.2005⁷⁷⁹ an, das die Steuervergünstigung für grenzüberschreitende Zweckverwirklichungen in Abhängigkeit zu einer positiven Rückwirkung auf das Ansehen Deutschlands und die deutsche Bevölkerung (Allgemeinheit) stellte.

Auslöser für die Erweiterung des § 51 AO war das EuGH-Urteil vom 14.09.2006 in der Rechtssache „Stauffer“⁷⁸⁰. Der Sachverhalt bezog sich auf eine Stiftung italienischen Rechts mit Sitz in Italien, die im Rahmen der Förderung ihrer Satzungszwecke jungen Schweizern Studienbeihilfen stiftete. Zum Zwecke der Einnahmegenerierung besaß die Stiftung ein Geschäftsgrundstück in München, aus welchem sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Das Finanzamt München unterwarf

die Gewinne gesetzeskonform der Körperschaftsteuer, da die Stiftung beschränkt steuerpflichtig war (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG a. F.). Im Ergebnis kam der Gerichtshof zu dem Schluss, dass ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt, insofern „ein Mitgliedstaat, der Vermietungseinkünfte, die als gemeinnützig anerkannte grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen im Inland erzielen, von der Körperschaftsteuer befreit, wenn diese Stiftungen in diesem Staat niedergelassen sind, die gleiche Befreiung für entsprechende Einkünfte aber einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung des privaten Rechts, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, verweigert, weil diese im Inland nur beschränkt steuerpflichtig ist.“⁷⁸¹ Der Gesetzgeber führte in der Folge die oben angesprochene Vorschrift ein und erweiterte den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.⁷⁸²

Im Hinblick auf die Prüfung des „strukturellen Inlandsbezugs“ stellt der Finanzausschuss in seinem Bericht zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009⁷⁸³ Folgendes fest: Die Vorschrift ist unabhängig von den weiteren gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen zu prüfen. Erst wenn sämtliche Bedingungen der „geläufigen“ Vorschriften (§§ 51 ff. AO) vorliegen und ein Auslandsengagement gegeben ist, muss § 51 Abs. 2 AO überprüft und erfüllt werden.⁷⁸⁴ Welches Ausmaß die Auslandstätigkeit dabei haben muss, ist gesetzlich nicht geklärt. Die Finanzverwaltung bedingt den Inlandsbezug lediglich für den Fall, in dem die Körperschaft ihre satzungsmäßigen Zwecke „nur“ außerhalb von Deutschland verfolgt.⁷⁸⁵ Stephan Schauhoff interpretiert diesen Passus folgerichtig, indem er die partielle Zweckverwirklichung im Inland mit der automatischen Anerkennung des Inlandsbezugs durch die Finanzverwaltung gleichsetzt.⁷⁸⁶ Fraglich bleibt hierbei nur, ob die Körperschaft denselben Zweck im In- und Ausland erfüllen muss (z. B. Bildung) oder ob die Verwirklichung eines zweiten Satzungszwecks im Inland (z. B. Naturschutzes) bereits den erforderlichen Inlandsbezug für den Auslandszweck (z. B. Entwicklungshilfe) herstellt.

Vordringlicher erscheint allerdings die Frage, ob sich die Vorschrift negativ auf grenzüberschreitende Tätigkeiten auswirkt. Mit der erstmaligen Verkündung im Entwurf zum Jahressteuergesetz 2009 ging zunächst ein großer Aufruhr im Fachschrifttum einher. Rainer Hüttemann

etwa befand den geplanten Inlandsbezug als nicht überzeugend und den Verweis auf das Ansehen Deutschlands gar als „inhaltsleer“ und „für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet“.⁷⁸⁷ Die Kritik blieb nicht gänzlich ungehört; so entschärfte die Regierung die Vorschrift vor allem dahingehend, dass der Beitrag zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland infolge der Auslandstätigkeit nunmehr nur noch eine Kann- und keine Muss-Vorschrift darstellt. Der unbestimmte Terminus „Ansehensbeitrag“ blieb jedoch bestehen. Im Zuge der Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung äußerte sich die Finanzverwaltung hierzu: Ihrer Ansicht nach bedarf es prinzipiell „keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands im Ausland.“⁷⁸⁸ Für inländische gemeinnützige Körperschaften, die im Ausland agieren, sei die Voraussetzung saturiert, insofern diese „sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke im Ausland beteiligen“.⁷⁸⁹ Der Erlass verweist hierbei allerdings nicht auf tatsächliche Nachweise, sondern spricht von einer „Indizwirkung“⁷⁹⁰, was faktisch dazu führt, dass bei steuerbegünstigten Auslandsaktivitäten ein Ansehensbeitrag grundsätzlich bejaht wird.⁷⁹¹ Jachmann/Unger etwa vertreten angesichts dessen die Meinung, dass das Ansehenskriterium „praktisch bedeutungslos“ ist.⁷⁹² Einer restriktiveren Sichtweise unterliegen hingegen ausländische Körperschaften. Sie können zunächst, analog zu den inländischen Körperschaften, ihre steuerbegünstigten Zwecke partiell in Deutschland verwirklichen oder im Inland lebende natürliche Personen fördern.⁷⁹³ Falls dies nicht zutrifft, können die ausländischen Körperschaften zwar auch einen Ansehensbeitrag zugunsten Deutschlands leisten; hier entfällt nunmehr allerdings die Indizwirkung, d. h. ein Einzelnachweis ist notwendig.⁷⁹⁴ Wie die Erläuterung des Ansehensbeitrags en détail zu erfolgen hat bzw. nach welchen Kriterien ein solcher Beitrag überhaupt zu ermitteln ist, lässt die Finanzverwaltung jedoch offen.

b. Exkurs: Europäisches Steuerrecht

aa. Überblick

Wie oben bereits erläutert wurde § 51 Abs. 2 AO als Reaktion auf die

Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache „Stauffer“ durch das Jahressteuergesetz 2009 in die Abgabenordnung integriert. Die Entscheidung kann als Startpunkt für die Europäisierung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts gesehen werden.⁷⁹⁵ Um die Thematik in toto zu verstehen, erscheinen die nächstfolgenden Ausführungen zur Europäisierung des deutschen Steuerrechts sinnvoll.

Zunächst ist zu konstatieren, dass der Einfluss des Europarechts auf das Steuerrecht der einzelnen Mitgliedstaaten stetig zunimmt. Aus diesem Umstand heraus hat sich der Begriff des „europäischen Steuerrechts“ als terminus major für die Schnittstelle zwischen europäischem Recht und nationaler Steuergesetzgebung gebildet. Er umfasst das Recht der Europäischen Union (EU), welches sich direkt oder indirekt auf Steuern bezieht und auf die Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten auswirkt.⁷⁹⁶ Neben der auf der Grundlage des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) basierenden Harmonisierungspolitik der EU wächst dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zunehmend die Rolle als „Motor der Harmonisierung“⁷⁹⁷ zu, da sich dessen Entscheidungen bei der Vereinbarkeitsprüfung mit dem Primärrecht⁷⁹⁸ häufig auf nationale Steuergesetze auswirken.

bb. Die steuerlichen Vorschriften des AEUV

Der Vertrag von Lissabon, als jüngster grundlegender Reformvertrag, sollte den Weg zu einer demokratischeren und handlungsfähigeren Europäischen Union ebnen. Eine dahingehende Maßnahme bestand in der Verschmelzung der mit dem Vertrag von Maastricht gegründeten Europäischen Union (EU) mit der Europäischen Gemeinschaft (EG). Daraus resultierte die rechtliche Gleichstellung des als Grundlagenvertrag fungierenden Vertrags über die Europäische Union (EUV) mit dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), ehemals EGV, welcher das Funktionieren der Union regelt. Die steuerlichen Vorschriften wurden in Kapitel 2. der gemeinsamen Regeln betreffend Wettbewerb, Steuerfragen und Angleichungen der Rechtsvorschriften des AEUV normiert. Konkret finden sie sich in den Art. 110 bis 113 AEUV. Es handelt sich um allgemeine Grundsätze ohne konkrete Handlungsanweisungen, die primär auf die Sicherung der

Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 ff. AEUV) innerhalb der Union abzielen.⁷⁹⁹

Um den innergemeinschaftlichen Warenhandel vor steuerlichen Wettbewerbsbeschränkungen zu schützen, impliziert Art. 110 AEUV ein Diskriminierungs- und Protektionsverbot. Dieses soll den freien Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten durch die Beseitigung von inländischen Abgaben, die Erzeugnisse anderer Mitgliedstaaten diskriminieren, sicherstellen und damit Wettbewerbsneutralität zwischen einheimischen und aus den anderen Mitgliedstaaten eingeführten Erzeugnissen schaffen.⁸⁰⁰ Art. 111 AEUV bezieht sich auf die Warenausfuhr innerhalb der Union. Hiernach dürfen staatliche Steuerrückvergütungen für exportierte Produkte nicht über die tatsächlichen steuerlichen Vorbelastungen im Inland hinausgehen. Anderenfalls ergäbe sich durch die überhöhte Erstattung ein Wettbewerbsvorteil für die einheimischen Unternehmen.⁸⁰¹ Mit der daran anschließenden steuerlichen Vorschrift über das Kompensationsverbot unter Genehmigungsvorbehalt (Art. 112 AEUV) werden zwei diametrale Zielsetzungen verfolgt. Zunächst werden die o. g. Artikel hinsichtlich der Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus einem Mitgliedstaat (Art. 110 AEUV) und der Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr (Art. 111 AEUV) in einen Mitgliedstaat konkretisiert. Die inländischen Abgaben dürfen sich hierbei jeweils nur auf Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern beziehen. Neben der genannten Ergänzung der Art. 110 und 111 AEUV inkludiert die Vorschrift infolge der Implementierung eines Genehmigungsvorbehalts gleichzeitig deren Durchbrechung.⁸⁰² Theoretisch sind somit auch weitere Abgaben zulässig, „soweit der Rat sie vorher auf Vorschlag der Kommission für eine begrenzte Frist genehmigt hat“ (Art. 112 AEUV).

Neben den angesprochenen Vorschriften regelt letztlich Art. 113 AEUV die Harmonisierung der Umsatzsteuern, der Verbrauchsabgaben und der sonstigen indirekten Steuern. Mit der Norm wird ein „ungefähr gleiches Niveau der indirekten Abgaben“⁸⁰³ in der Union intendiert. Den Organen der Union stehen zur Ausübung ihrer Zuständigkeiten gemäß Art. 288 AEUV verschiedene Rechtsakte zur Verfügung. Hierzu zählen Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und

Stellungnahmen.⁸⁰⁴

cc. Harmonisierung der direkten Steuern

Im Gegensatz zur Harmonisierungsvorschrift im Hinblick auf die indirekten Steuern (Art. 113 AEUV) existiert für die vom Steuerschuldner selbst zu entrichtenden direkten Steuern⁸⁰⁵ keine explizite europarechtliche Norm. Eine Legitimation lässt sich ferner auch nicht aus der allgemeinen Rechtsangleichungsvorschrift zur Verwirklichung des Binnenmarktes (Art. 114 AEUV) ableiten, da diese gemäß Art. 114 Abs. 2 AEUV „nicht für die Bestimmungen über die Steuern, die Bestimmungen über die Freizügigkeit und die Bestimmungen über die Rechte und Interessen der Arbeitnehmer“ gilt. Der Vertrag sieht jedoch eine an diese Regelung anschließende subsidiäre Rechtsangleichungsnorm (Art. 115 AEUV) vor, die vor allem für die ausgeschlossenen Bereiche und dabei primär für die direkten Steuern von Bedeutung ist.⁸⁰⁶ Hiernach kann der Rat – ebenso wie in Art 113 AEUV – einstimmig Richtlinien für die Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen, wobei jene die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes unmittelbar beeinflussen müssen. Grundlegende Fortschritte sind aufgrund des Einstimmigkeitserfordernisses, unter Beachtung der im Vergleich zu den indirekten Steuern stärkeren nationalen „Verankerung“ der direkten Steuern, was zu sehr divergenten landesspezifischen Ausgestaltungen geführt hat, schwer zu realisieren.⁸⁰⁷

Abgesehen von der Harmonisierungspolitik der EU ist ein stetig zunehmender Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die nationale Gesetzgebung der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern zu konstatieren.⁸⁰⁸ Die einzelnen EU-Staaten sind zwar grundsätzlich für die direkte Besteuerung autonom zuständig, eine uneingeschränkte Anwendung der Steuerhoheit bleibt ihnen dennoch verwehrt. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH haben sie bei der Ausübung ihrer Befugnisse das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Grundfreiheiten⁸⁰⁹, zu wahren und daher sowohl offensichtliche als auch versteckte Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen.⁸¹⁰ Über eine mögliche Verletzung der Grundfreiheiten entscheidet der Gerichtshof anhand eines festgelegten Prüfungsmaßstabs.⁸¹¹ Die

EuGHRechtsprechung wirkt sich inzwischen stärker auf die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern aus als die aus den Harmonisierungsbemühungen hervorgehenden Rechtsakte der EU.⁸¹² Mit diesen Schlussbemerkungen zum europäischen Steuerrecht schließt sich der Kreis in Bezug auf die Rechtssache „Stauffer“, welche eine Entscheidung solcherart darstellt.

3. Steuerbegünstigte Zwecke und erhöhte Nachweispflichten als Stolpersteine?

a. Steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO)

aa. Überblick

Man könnte meinen, dass die grenzüberschreitende Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke infolge der ungeprüften Bejahung des Ansehensbeitrags („Indizwirkung“) durch die Finanzverwaltung⁸¹³ für inländische Körperschaften gänzlich unproblematisch ist. Dem ist jedoch nicht so, da die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit, unabhängig von § 51 Abs. 2 AO, einzeln überprüft werden müssen.⁸¹⁴ Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung verweist hierbei explizit auf den Inhalt und Umfang gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke.⁸¹⁵

bb. Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)

Die im Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO aufgelisteten Aktivitäten können unter Beachtung der allgemeinen Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO grundsätzlich auch im Ausland verwirklicht werden. Zu den in der Praxis am häufigsten im In- und Ausland oder nur im Ausland verwirklichten Zwecken zählen die Förderung der Wissenschaft und Forschung, des Gesundheitswesens, der Jugend- und Altenhilfe, der Kunst- und Kultur, der Bildung, des Umweltschutzes, der Völkerverständigung und der Entwicklungszusammenarbeit.⁸¹⁶ Einzelne Zwecke sind jedoch nach dem Wortlaut des Gesetzes oder nach Ansicht der Finanzverwaltung notwendigerweise auf das Inland begrenzt. Sowohl der Naturschutz und die Landschaftspflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 8 AO) als auch die Förderung des demokratischen Staatswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 24 AO) unterliegen einer kodifizierten Inlandsbeschränkung. Darüber hinaus

bezieht sich die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 6 AO) laut Finanzverwaltung ebenfalls nur auf das Inland. Jene drei Zwecke unterliegen im Folgenden einer näheren Betrachtung.

Die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 6 AO) darf sich, dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zufolge nur auf „Bau- und Bodendenkmäler, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften anerkannt sind“, beziehen.⁸¹⁷ Denkmalschutz und Denkmalpflege sind als Teilbereiche der Kulturförderung⁸¹⁸ angesichts der Kulturhoheit der Länder in den Denkmalschutzgesetzen der Bundesländer geregelt. Unter Denkmalpflege versteht man allgemein die Bewahrung und Pflege von Gegenständen, deren Erhaltung wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen, städtebaulichen oder wissenschaftlichen Bedeutung im öffentlichen Interesse liegt.⁸¹⁹ Es ist nicht ersichtlich, warum gerade die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege restriktiv gehandhabt wird. Mögliche Schwierigkeiten in puncto Nachprüfbarkeit stellen kein hinreichendes Argument dar, da jedenfalls die meisten europäischen Staaten eigene Denkmalschutzgesetze besitzen, welche den Nachweis kulturell bedeutsamer Monumente erleichtern. Auf internationaler Ebene könnten zudem die von der UNESCO als Bestandteil des Weltkulturerbes der Menschheit erfassten Kulturdenkmäler als Nachweis dienen.

§ 52 Abs. 2 Nr. 8 AO lässt ferner die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege nur „im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder“ zu. Eine Zweckverwirklichung ist daher nur im Geltungsbereich dieser Gesetze steuerbegünstigt.⁸²⁰ Die Förderung zielt laut § 1 BNatSchG auf den dauerhaften Schutz der biologischen Vielfalt, der Leistungs- und Funktionsfähigkeit des Naturhaushalts und der Vielfalt, Eigenart und Schönheit von Natur und Landschaft ab. Obgleich der Naturschutz und die Landschaftspflege separat aufgeführt sind, zählen sie i. w. S. zu dem ebenfalls in § 52 Abs. 2 Nr. 8 AO aufgeführten Umweltschutz.⁸²¹ Eine Förderung „vergleichbarer Maßnahmen“ im Ausland könnte daher gegebenenfalls als Förderung der im Gegensatz zum Naturschutz und der Landschaftspflege auslandsoffen gestalteten Maßnahme des Umweltschutzes interpretiert werden.⁸²² Anstatt den Körperschaften weiterhin die Steuervergünstigung über die

Verwirklichung zusätzlicher⁸²³ oder substituierender Zwecke (z. B. Umweltschutz), die auch im Ausland verwirklicht werden können, zu ermöglichen, wäre eine in extenso auslandsoffene Gestaltung des § 52 Abs. 2 Nr. 8 AO opportun.

Überdies wirkt sich auch die Förderung des demokratischen Staatswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 24 AO) nur bei einer Zweckerfüllung im Geltungsbereich der Abgabenordnung steuerbegünstigend aus; die Fördermaßnahme ist dementsprechend auf das Inland beschränkt. Der Bundesfinanzhof sieht den Zweck nur als erfüllt an, „wenn sich eine Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt.“⁸²⁴ Der gemeinnützige Zweck weist eine enge Verbindung zur politischen Bildung auf, welche wiederum Bestandteil der Volksbildung i. S. d. § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO ist. Bei der politischen Bildungsarbeit geht es um die Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie.⁸²⁵ Politische Bildungseinrichtungen sind demnach gemeinnützig, insofern sie über die Grundlagen des demokratischen Gemeinwesens informieren.⁸²⁶ Nicht steuerbegünstigt ist hingegen die „einseitige Agitation, die unkritische Indoktrination oder die parteipolitisch motivierte Einflussnahme.“⁸²⁷ Im Gegensatz zum demokratischen Staatswesen (§ 52 Abs. 2 Nr. 24 AO) kann die politische Bildung aufgrund der Auslandsoffenheit des gemeinnützigen Zwecks der Volksbildung (§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO) auch im Ausland gefördert werden. Die Inlandsbeschränkung der Förderung des demokratischen Staatswesens hat angesichts der Similarität zur politischen Bildung somit in der Praxis keine Auswirkungen auf die Steuerbegünstigung von Körperschaften, welche im Ausland die Demokratie fördern.⁸²⁸

cc. Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)

Mildtätigkeit (§ 53 AO) kann auch auf Personen im Ausland gerichtet sein.⁸²⁹ Die inländischen Körperschaften richten ihren Fokus dabei für gewöhnlich auf die Unterstützung von Menschen in Notlagen (z. B. Opfer von Naturkatastrophen, Kriegs- oder Terrorakten und Seuchen) sowie Hilfsbedürftige in Entwicklungsländern. Hierbei entstehen regelmäßig

Berührungspunkte mit anderen gemeinnützigen Zwecken wie der Förderung der Entwicklungszusammenarbeit, der Gesundheitspflege oder der Jugendhilfe, wobei die steuerbegünstigten Zwecke auch nebeneinander verfolgt werden können.

dd. Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)

Kirchliche Zwecke können nur zugunsten inländischer Organisationen verwirklicht werden; der Gesetzgeber rekurriert ausschließlich auf Tätigkeiten, die darauf abzielen, Religionsgemeinschaften in der Rechtsform von Körperschaften des öffentlichen Rechts selbstlos zu fördern (§ 54 Abs. 1 AO). Der Erfüllung dieses Zwecks dienen alle Aktivitäten, die für eine demgemäße Religionsgemeinschaft typisch sind und mit ihrem Auftrag in Zusammenhang stehen.⁸³⁰ Eine beispielhafte Aufzählung solcher Fördermaßnahmen enthält § 54 Abs. 2 AO. Manche Fachexperten⁸³¹ führen – abgesehen von den kodifizierten Tätigkeiten – zusätzlich die Missionsarbeit im In- und Ausland als Möglichkeit zur Förderung der kirchlichen Zwecke an. Selbstredend müssen auch diese Maßnahmen den inländischen Religionsgemeinschaften zugute kommen. Um diesem Faktum aus dem Weg zu gehen, bleibt nur der Rückgriff auf den gemeinnützigen Zweck der Förderung der Religion (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO), welcher vom Gesetzgeber und der Finanzverwaltung auslandsoffen interpretiert wird.⁸³²

b. Erhöhte Nachweispflichten

Gemäß § 63 Abs. 3 AO hat eine gemeinnützige Körperschaft den Nachweis darüber, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den notwendigen Erfordernissen entspricht, durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu erbringen. Die Finanzverwaltung erweitert den gängigen Rahmen für Inlandssachverhalte, insofern steuerbegünstigte Zwecke im Ausland verwirklicht werden. Hier gelten ihres Erachtens die erhöhten Nachweispflichten i. S. d. § 90 Abs. 2 AO.⁸³³ Die Vorschrift rekurriert auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung, die jedoch für die inländische Besteuerung relevant sind⁸³⁴, und bedingt Mitwirkungspflichten der Beteiligten, welche sich auf Sachverhaltsaufklärung und

Beweismittelbeschaffung beziehen.⁸³⁵ Welche Nachweise konkret erforderlich sind, entscheidet das zuständige Finanzamt einzelfallbezogen unter Zugrundelegung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.⁸³⁶ Nach Ansicht des Bayerischen Landesamts für Steuern sowie der Oberfinanzdirektion Karlsruhe kommen als Nachweise für die satzungsgemäße Mittelverwendung folgende – ggf. ins Deutsche zu übersetzende – Unterlagen in Betracht:⁸³⁷

Seidel-Stiftung e.V., Friedrich-Naumann-Stiftung, Rosa-Luxemburg-Stiftung e.V.) zu den Schwerpunkten der Auslandsarbeit.

- *im Zusammenhang mit der Mittelverwendung abgeschlossene Verträge und entsprechende Vorgänge;*
- *Belege über den Abfluss der Mittel in das Ausland und Bestätigungen des Zahlungsempfängers über den Erhalt der Mittel;*
- *ausführliche Tätigkeitsbeschreibungen der im Ausland entfalteten Aktivitäten;*
- *Material über die getätigten Projekte, z. B. Prospekte, Presseveröffentlichungen;*
- *Gutachten eines Wirtschaftsprüfers u. ä. bei großen oder andauernden Projekten;*
- *Zuwendungsbescheide ausländischer Behörden, wenn die Maßnahmen dort durch Zuschüsse u. ä. gefördert werden;*
- *Bestätigungen einer deutschen Auslandsvertretung, dass die behaupteten Projekte durchgeführt werden.*

Gesetzt den Fall, die betreffende Körperschaft hat die Gelegenheit zum Erhalt der geforderten Nachweise selbstverschuldet verstreichen lassen, kann sie sich im Nachhinein nicht mehr darauf berufen, die Sachverhaltsaufklärung und Beweismittelbeschaffung nicht leisten zu können.⁸³⁸ Das Finanzgericht Niedersachsen etwa rechtfertigt die Nachweispflicht damit, dass – in Entsprechung zur ständigen BFH-Rechtsprechung⁸³⁹ – schließlich die gemeinnützige Körperschaft die Feststellungslast dafür trägt, ob ihre tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen des § 63 Abs. 1 AO entspricht; dies ist durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen, wie sie die Finanzverwaltung fordert, zu belegen.⁸⁴⁰

Obwohl die erweiterte Nachweisführung mit einem erhöhten

Verwaltungsaufwand einhergeht, bildet sie letztlich wohl nur einen marginalen Hinderungsgrund für Auslandsengagements. Diese Annahme ergibt sich nicht zuletzt aus dem Umstand, dass – angesichts der Anwendung des von der Finanzverwaltung selbst geforderten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – an weniger finanzstarke Körperschaften mit kleineren Auslandsprojekten auch geringere Anforderungen an die Nachweisführung zu stellen sind. Mit dieser Maßgabe beugt die Finanzverwaltung dem Entstehen eines im Vergleich zur Quantität des Projekts unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwands vor.

4. Das Unmittelbarkeitsgebot und grenzüberschreitende Kooperationen

a. Einführung

Die obigen Ausführungen zur generellen Auslandsoffenheit des Gemeinnützigkeitsrechts haben gezeigt, dass der vom Gesetzgeber geforderte „strukturelle Inlandsbezug“ bei Auslandsengagements steuerbegünstigter inländischer Körperschaften von der Finanzverwaltung gemeinhin ungeprüft als gegeben erachtet wird. Auch die gesetzlich privilegierten steuerbegünstigten Zwecke können, abgesehen von den oben erwähnten gemeinnützigen Katalogzwecken und kirchlichen Zwecken, grenzüberschreitend verwirklicht werden. Man könnte ergo zu dem Ergebnis kommen, dass der Weg zu einer grenzüberschreitenden Betätigung, abgesehen von einem höheren administrativen Aufwand infolge der Nachweispflichten, gemeinnützigkeitsrechtlich kaum mit Stolpersteinen versehen ist. Ein demgemäßer Gedankenschluss kann allerdings nicht gezogen werden, bevor das Unmittelbarkeitsgebot, welches selbstredend auch für auslandsoffene Zwecke gilt, näher untersucht wurde. Das Gebot weist nicht nur für grenzüberschreitende Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften, sondern für sämtliche Auslandsengagements gemeinnütziger Inlandskörperschaften eine gewisse Brisanz und Prüfungsrelevanz auf, da die Entfernung zwischen Sitz und Ort der Zweckverwirklichung des Öfteren einen Rückgriff auf fremde Dritte bedingt.

Im Folgenden werden die einschlägige Vorschrift (§ 57 AO) sowie die von der herrschenden Lehre als Ausnahmevorschriften vom

Unmittelbarkeitsgebot titulierten Normen (§ 58 Nr. 1 – 4 AO) zunächst bezüglich des Kriteriums der Auslands Offenheit überprüft. Die gewonnenen Erkenntnisse fließen anschließend in die Obstruktionsanalyse der einzelnen Kooperationsformen ein.

b. Zweckverwirklichung im Ausland und Unmittelbarkeit (inkl. § 58 Nr. 1 bis 4 AO)

aa. Selbstverwirklichung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO

Die Vorschrift impliziert keine Restriktionen bezüglich einer grenzüberschreitenden Zweckverfolgung. Entscheidend ist nur, dass die satzungsmäßigen Tätigkeiten von den Organen bzw. deren Vertretungsbefugten oder den Mitarbeitern der Körperschaft selbst erfüllt werden.⁸⁴¹ Zu denken ist hier etwa an die Entsendung von eigenen Hilfskräften in Katastrophenregionen zur Förderung mildtätiger Zwecke. Dem Erfordernis kann im Übrigen nicht nur mittels temporärer Auslandsaufenthalte, sondern auch durch die Errichtung eigener Auslandsniederlassungen entsprochen werden.⁸⁴²

bb. Hilfspersonenvorschrift

Ebenso wie die obige Regelung enthält auch die Ergänzungsvorschrift des § 57 Abs. 1 S. 2 AO keine wortwörtliche Beschränkung auf Inlandstätigkeiten. Allerdings setzt die Inanspruchnahme einer Hilfsperson im Ausland der Finanzverwaltung zufolge neben den ohnedies schon erhöhten Nachweispflichten weitere Bedingungen voraus. Als Hilfsperson können demnach zwar ausländische natürliche oder juristische Personen eingesetzt werden, der Abschluss eines schriftlichen Vertrages, welcher den Inhalt und Umfang der Tätigkeiten sowie die Rechenschaftspflichten der Hilfsperson festlegt, wird allerdings explizit empfohlen.⁸⁴³ Darüber hinaus sind die Abrechnungs- und Buchführungsunterlagen – unter Verweis auf § 146 Abs. 2 AO – im Inland aufzubewahren.⁸⁴⁴ Ist die Hilfspersonenvorschrift aufgrund dieser Anforderungen nun für Auslandssachverhalte wenig praktikabel, wie etwa Schult/Meining⁸⁴⁵ anmerken?

Das Finanzgericht Niedersachsen entschied am 08.04.2010 über einen

derartigen Sachverhalt.⁸⁴⁶ Der Kläger, ein rechtsfähiger Verein, bediente sich zur Realisierung eines Patenschaftsprojekts für Waisenkindern einer ausländischen Partnerorganisation. Es existierten allerdings keine schriftlichen Verträge zwischen den Parteien. Ferner räumte der Verein ein, dass er keinen genauen Einblick in die Geschäfte der von ihm eingeschalteten Organisation habe. Die Finanzbehörden negierten angesichts dessen das Vorliegen eines Hilfspersonenverhältnisses und erkannten dem Verein die Gemeinnützigkeit ab. Dem entgegnete der Kläger, dass Vereinsvorstand und -mitglieder jährlich über mehrere Wochen die Mittelverwendung vor Ort überwachten und hierbei die Büros der Partnerorganisation und die Patenkindern stichprobenartig aufsuchten. Eine direkte Zuordnung der Patenkindern zu einem Spender sei aufgrund der Vielzahl der in Not geratenen Kinder im Hilfsgebiet nicht mehr möglich gewesen. Über die konkrete bereichsbezogene Mittelverwendung (Familie, Unterbringung, Gesundheitsversorgung, Bildung, Freizeit) verfügte jedoch der ausländische Kooperationspartner. Das Finanzgericht sah letzteres Faktum schließlich als Beweis dafür an, dass die Hilfspersonenregelung hier nicht einschlägig war. Berücksichtigt man die allgemeinen Aussagen des Finanzgerichts zur Hilfspersonenvorschrift, wonach die Voraussetzung der Weisungsgebundenheit zu weit greift und es stattdessen ausreicht, „wenn die Tätigkeit jedenfalls hinsichtlich ihres Ziels im Wesentlichen durch die Körperschaft veranlasst ist“⁸⁴⁷, wirkt diese Schlussfolgerung irritierend. Eine Detailsteuerung des Mitteleinsatzes durch die Hilfsperson vor Ort wäre doch nach dieser Gesetzesauslegung prinzipiell noch als legitim zu erachten gewesen. Lediglich die Zieldimension, also der Umfang der satzungsmäßigen Tätigkeit („Vermittlung von Waisenkindern an Paten durch ein Patenschaftsprojekt, das den Waisenkindern ermöglicht, bei ihren Pflegeeltern zu bleiben und mit anderen Geschwistern erzogen zu werden“), hätte durch den Verein bestimmt werden müssen. Die Ermittlung der Paten (Spender) erfolgte bereits in Deutschland durch den Verein. Lediglich der zweite und natürlich auch entscheidende Teil der Tätigkeit, nämlich in welcher Art und Weise die Mittel den Patenkindern vor Ort zugute kommen sollen, hätte durch den Verein an die Partnerorganisation delegiert werden müssen. Ein Indiz hierfür waren sicherlich die Kurzbesuche der Vereinsverantwortlichen, welche letzten Endes als Nachweis aber nicht ausreichten. Gesprächsprotokolle oder

andere weiterführende Hinweise lagen dem Finanzgericht zufolge wohl nicht vor.

Spiegelt dieses Urteil nun Schult/Meinings These wider? Nun in gewisser Weise schon, da – den Worten des Klägers entsprechend – die „bürokratischen Hürden“ auf dem Weg zur Inanspruchnahme des § 57 Abs. 1 S. 2 AO hier zum Verlust der Gemeinnützigkeit führten. Nun könnte man dem entgegenhalten, dass Unwissenheit, was die postulierte erweiterte Nachweispflicht der Finanzverwaltung zur satzungsmäßigen Mittelverwendung im Ausland angeht, nicht vor Strafe schützt. Der Verein ist jenen Pflichten nicht nachgekommen; dieser Umstand kann aber nicht über die restriktiven zusätzlichen Nachweispflichten der Finanzverwaltung zur Hilfspersonenregelung hinwegtäuschen, welche – ungeachtet der Entscheidungen der Rechtsprechung vom 17.02.2010 und 08.04.2010⁸⁴⁸ – weiterhin eine vertraglich zugesicherte Weisungsgebundenheit (Inhalt und Umfang) mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit bedingen. Dies kann durchaus als „verdeckte Obstruktion“ grenzüberschreitender Tätigkeiten gesehen werden.

cc. Dachverbandsregelung nach § 57 Abs. 2 AO

Wie die Ausführungen zur Kooperationsform „Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund“ im dritten Teil zeigen, stellt die Dachverbandsvorschrift eher eine Erweiterung der steuerbegünstigten Zwecke als eine Ausnahmenvorschrift vom Merkmal der Unmittelbarkeit dar.⁸⁴⁹ Insofern stellt sich die Frage, ob dieser Zweck auch grenzüberschreitend verfolgt werden kann. Die Dachorganisation müsste demzufolge die allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder auch im Ausland verfolgen können.

Zunächst ist zu konstatieren, dass ein internationaler Dachverband, in dem Körperschaften aus mehreren Ländern mit gleicher Zweckrichtung zusammengefasst sind, in Deutschland seinen Sitz haben kann und folglich uneingeschränkt den deutschen Rechtsvorschriften für Vereine unterliegt.⁸⁵⁰ Bei der Anwendung der einschlägigen privatrechtlichen Bestimmungen (§§ 21 ff. BGB) sind keine Besonderheiten zu beachten; der Idealverein erlangt mit der Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts Rechtsfähigkeit (§ 21 BGB).⁸⁵¹ Im öffentlich-

rechtlichen Sinne handelt es sich jedoch, sofern dem Dachverband überwiegend oder in Gänze ausländische Mitglieder (Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der EU ausgenommen) angehören, um einen sog. Ausländerverein gemäß § 14 Abs. 1 VereinsG.⁸⁵² Er untersteht infolge dieser Qualifikation, im Vergleich zu Inländervereinen, erweiterten Verbotsgründen.

Nun ist § 57 Abs. 2 AO, dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung zufolge, nur dann anwendbar, wenn die Mitglieder sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllen.⁸⁵³ Auch das Gesetz spricht lediglich von einer Körperschaft, in der „steuerbegünstigte Körperschaften“ zusammengefasst sind. Kann ein Verein, dem ausländische Mitgliedskörperschaften angehören, dieser Bedingung nachkommen? Hier hilft ein Vergleich mit § 58 Nr. 2 AO, welcher ebenso auf steuerbegünstigte Körperschaften sowie juristische Person des öffentlichen Rechts, denen Mittel teilweise zu steuerbegünstigten Zwecken zugewendet werden, abstellt. Die Mittelweitergabe war bis zur Reformierung des Anwendungserlasses am 17.01.2012 nur auf inländische steuerbegünstigte Körperschaften begrenzt. Infolge der Erweiterung auf Körperschaften gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG bewirkte die Finanzverwaltung eine partielle Öffnung der Vorschrift gegenüber ausländischen Mit-telempfängern.⁸⁵⁴ Eine entsprechende Anpassung ist im Falle der Dachverbandsregelung bisher nicht erfolgt. Dies lässt im Momentum nur einen Schluss zu: § 57 Abs. 2 AO ist für internationale Dachverbände mit Sitz in Deutschland, denen ausländische Mitgliedskörperschaften angehören, nicht anwendbar, da sich die Vorschrift nur auf steuerbegünstigte Mitgliedskörperschaften, also inländische Körperschaften i. S. d. §§ 51 ff AO⁸⁵⁵, bezieht. Die Vorschrift schränkt den freien Verkehr von Wissen ein und verstößt damit möglicherweise gegen europäisches Primärrecht, da sie die Aufnahme von Mitgliedskörperschaften aus EUStaaten de facto nicht zulässt.

dd. § 58 Nr. 1 AO

Analog zur Dachverbandsregelung zählt auch diese Vorschrift vielmehr zu den steuerbegünstigten Zwecken.⁸⁵⁶ Im Vergleich zur obigen Bestimmung bedingt sie jedoch nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften

des privaten Rechts die Steuerbegünstigung gemäß §§ 51 ff. AO. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Mittelbeschaffung und -weitergabe zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer ausländischen Körperschaft möglich ist. Die Finanzverwaltung verlangt jedoch, „dass der Empfänger im Ausland einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entspricht.“⁸⁵⁷ In Entsprechung zu den Angaben im Einführungsteil der Arbeit betrifft dies nur Rechtsformen, welche in der abschließenden Aufzählung des § 1 Abs. 1 KStG erwähnt werden.⁸⁵⁸ Einzelpersonen und Personengesellschaften sind in der Enumeration nicht enthalten; ausländische Mittelempfänger solcherart sind demzufolge auch nicht zugelassen. Ungeachtet der konkreten Nachweisführung steht hier zunächst die Frage im Vordergrund, ob der Ausschluss von ausländischen Personengesellschaften als Mittelempfänger gerechtfertigt ist. Hierfür spricht generell, dass viele Länder (jedenfalls in Europa⁸⁵⁹) neben natürlichen Personen auch keine Personengesellschaften als steuerbegünstigte Organisationen anerkennen. Dies resultiert wohl – in Analogie zu Deutschland – aus der Auffassung, dass eine Vermögenswidmung zu steuerbegünstigten Zwecken, ohne Entfaltung eines wirtschaftlichen Eigeninteresses der Gesellschafter, nur bei rechtlich verselbständigten Organisationen möglich ist.⁸⁶⁰ Obgleich die Finanzverwaltung von der ausländischen Empfängerorganisation nicht die Einhaltung der deutschen Gemeinnützigkeitsvorschriften, sondern lediglich einen Mitteleinsatz zu steuerbegünstigten Zwecken verlangt, sieht sie die Gefahr einer Mittelfehlverwendung im Falle einer ausländischen Personengesellschaft aus obigem Grund wohl trotzdem als zu groß an. Ungeachtet der Tatsache, dass das Gesellschaftsrecht der Personengesellschaften gemeinhin international vergleichbar ist, geht das inländische Verständnis von der zivilrechtlichen Erscheinungsform nicht zwingend mit jenem anderer Staaten einher.⁸⁶¹ Es kann vorkommen, dass der Sitzstaat die Gesellschaft steuerrechtlich als Kapitalgesellschaft (selbständiges Steuersubjekt) beurteilt, während jene nach der Wertung des deutschen Steuerrechts als Personengesellschaft zu qualifizieren ist.⁸⁶² In dieser Konstellation könnte nun der Fall eintreten, dass der Sitzstaat der – als Kapitalgesellschaft erachteten – Empfängerorganisation eine Steuerbegünstigung wegen Verfolgung gemeinwohldienlicher Zwecke gewährt. Neben Deutschland legitimiert die Rechtsform auch in anderen

Ländern zum Erwerb der Gemeinnützigkeit.⁸⁶³ Selbst wenn die Empfängerorganisation alle Anforderungen des Sitzstaates an die Gemeinnützigkeit saturiert, lassen die Bestimmungen der Finanzverwaltung keine Mittelweitergabe i. S. d. § 58 Nr. 1 AO zu. Die latente Gefahr der Mittelfehlverwendung kann hier wohl kaum als Rechtfertigung dienen. Fest steht also, dass der Ausschluss von ausländischen Personengesellschaften als Mittelempfänger unter Umständen gemeinwohldienliche internationale Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften obstruiert.

Als Empfehlung, wie der obige Nachweis zu erbringen ist, rekuriert die Verwaltung einerseits auf die Satzung des ausländischen Mittelempfängers (ggf. in deutscher Übersetzung) und andererseits auf die Möglichkeit zur Auskunftseinholung – in puncto Rechtsformvergleich mit deutschen Körperschaften – beim Bundeszentralamt für Steuern.⁸⁶⁴ Die Nachweise dienen letztlich nicht nur der Bestätigung der Rechtsform, sondern auch der Ermittlung der Zweckausrichtung des Mittelempfängers, um diese mit den zulässigen steuerbegünstigten Zwecken der §§ 52 bis 54 AO abzugleichen. Eine demgemäße Verpflichtung resultiert aus der Handlungsanweisung der Finanzverwaltung, die Mittelverwendung für der Art nach steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachzuweisen.⁸⁶⁵ Diesbezüglich kommen als Nachweis jedoch auch weitere Unterlagen in Betracht.⁸⁶⁶

ee. § 58 Nr. 2 AO

Wie im Kontext zur oben behandelten Dachverbandsregelung⁸⁶⁷ bereits erwähnt, war die partielle Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO bis zur Reformierung des Anwendungserlasses am 17.01.2012 auf inländische steuerbegünstigte Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts beschränkt. Die Finanzverwaltung lässt nunmehr auch Körperschaften gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG als Mittelempfänger zu.⁸⁶⁸ Jene Vorschrift, welche der Gesetzgeber als Folgerung aus dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache „Stauffer“ implementierte⁸⁶⁹, stellt ausländische steuerbegünstigte Körperschaften, die die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllen und in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum ansässig

sind, inländischen steuerbegünstigten Körperschaften gleich.⁸⁷⁰ Die konkreten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme lauten wie folgt:

Bei der ausländischen Empfängerorganisation muss es sich zunächst um eine Körperschaft i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG handeln. In Analogie zu den Einschränkungen des § 58 Nr. 1 AO kommen auch an dieser Stelle nur Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (s. o. dd) in Frage; ausländische Personengesellschaften dürfen demnach keine Mittel empfangen. Ferner setzt die Vorschrift voraus, dass die einschlägigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen der §§ 51 ff. AO einzuhalten sind. Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs ist Deutschland auch aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht dazu verpflichtet, den Gemeinnützigkeitsstatus ausländischen Rechts im Inland automatisch anzuerkennen.⁸⁷¹ Die Voraussetzung stellt gerade für ausländische Mittelempfänger, die abgesehen von dem inländischen Kooperationspartner oftmals keine Berührungspunkte zu Deutschland haben, da sie hier regelmäßig nicht agieren und Einkünfte realisieren, eine hohe Bürde dar. Anders als die beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften, die beispielsweise wie in der Rechtssache „Stauffer“ inländische Einkünfte aus Vermögensverwaltung erzielen, sind die Mittelempfänger weniger auf die gemeinnützigkeitsrechtlichen Besonderheiten Deutschlands eingestellt bzw. dahingehend sensibilisiert. Eine in ihrem europäischen Sitzstaat als gemeinnützig anerkannte Stiftung etwa muss nach der jetzigen Regelung bestenfalls noch vor ihrer Gründung antizipieren, ob sie sich möglicherweise einmal um Projektmittel aus Deutschland bewerben will und dementsprechend die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften beachten muss. Man denke in diesem Zusammenhang etwa an das Unmittelbarkeitsgebot; im europäischen Vergleich existiert nur in Österreich eine analoge Regelung.⁸⁷² Zur Not kann zwar auf die leichter zu erfüllende Vorschrift des § 58 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden; der Kreis der Mittelgeber begrenzt sich in dem Fall aber von Anfang an ausschließlich auf Mittelbeschaffungskörperschaften.

Des Weiteren müssen die Empfängerorganisationen nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum

vom 03.01.1994 in der jeweiligen Fassung Anwendung findet, gegründet worden sein. Überdies muss sich der Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befinden. Es ist in keiner Weise nachvollziehbar, warum inländische steuerbegünstigte Körperschaften mit zweierlei Maß gemessen werden, wenn es um die Wahl der ausländischen Mittelempfänger geht. Ob die gemeinnützige Organisation ihre Mittel ausschließlich (§ 58 Nr. 1 AO) oder „nur“ partiell (§ 58 Nr. 2 AO) weitergibt, darf keine Relevanz im Hinblick auf die Nationalität der ausländischen Empfängerkörperschaft entfalten.

Abgesehen von den erwähnten Einschränkungen bedingt die Regelung überdies noch ein Amtshilfeabkommen mit den obigen Staaten. Mit diesem Annex soll sichergestellt werden, dass die Finanzbehörden auch die erforderlichen Informationen zur Überprüfung der Steuerbegünstigung gemäß §§ 51 ff. AO aus dem Ausland erhalten. Bezüglich der Frage, was genau unter dem Terminus „Amtshilfeabkommen“ zu verstehen ist, hilft der Verweis auf die Norm zum Sonderausgabenabzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen nach § 10b EStG. Die zusätzlichen Voraussetzungen für ausländische Zuwendungsempfänger bedingen ebenso die Amtshilfe. Laut § 10b Abs. 1 S. 4 EStG ist darunter der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der sog. Amtshilferichtlinie⁸⁷³, einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen, zu verstehen. Die Bedingung dürfte für EU-Mitgliedstaaten infolge der Existenz der obigen Richtlinie, welche die Mitgliedstaaten mittels innerstaatlicher Gesetze umgesetzt haben, als erfüllt anzusehen sein.⁸⁷⁴ Lediglich die drei verbleibenden EWR-Staaten (Island, Norwegen, Liechtenstein) sind demzufolge nicht verpflichtet, Amtshilfe zu leisten, wobei hier zum Teil gegenseitige Auskunftsverpflichtungen im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen wurden.⁸⁷⁵

ff. § 58 Nr. 3 AO

Die Vorschrift legitimiert die Überlassung von Arbeitskräften und Arbeitsmitteln an Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts. Als einzige Bedingung hierfür rekurriert § 58 Nr. 3 AO auf die Zurverfügungstellung für steuerbegünstigte Zwecke. Der Adressat muss also weder selbst

steuerbegünstigt⁸⁷⁶ noch eine Körperschaft im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes sein. Ungeachtet der Tatsache, dass die Finanzverwaltung im Hinblick auf die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland – konträr zu § 58 Nr. 1 u. 2 AO – nicht explizit auf die Vorschrift Bezug nimmt⁸⁷⁷, impliziert der Gesetzestext keine Beschränkung auf inländische Personalüberlassungen. Angesichts des weiten, unpräzise gefassten Empfängerkreises (Personen, Unternehmen, Einrichtungen) sind keine dahingehenden Spezifika für ausländische Adressaten anzunehmen. Sie müssen lediglich den Einsatz des überlassenen Personals bzw. der überlassenen Arbeitsmittel für steuerbegünstigte Zwecke nachweisen. Hier kommen prinzipiell die gleichen Nachweisooptionen in Betracht, wie sie die Finanzverwaltung für die Anwendung von § 58 Nr. 1 AO bedingt, welcher ebenso auf die Bereitstellung zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke abstellt.⁸⁷⁸ Die Nachweisführung dürfte im Falle der Personalgestellung jedoch schwerer sein, da die Arbeitskräfte der inländischen gemeinnützigen Körperschaft, unabhängig von deren Satzungszweck, zu jedem auslandsoffenen steuerbegünstigten Zweck eingesetzt werden können. Ferner dürfen jene nachweislich nur in steuerbegünstigten Tätigkeitsbereichen agieren; der Personaleinsatz in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist beispielsweise schädlich.⁸⁷⁹ Eine fixe Regelung, welche das Aufgabengebiet des Personals bzw. den Verwendungszweck des Arbeitsmaterials von vornherein festlegt, erscheint daher sinnvoll.

Als Beispiel denke man nur an die Möglichkeit, dass eine inländische gemeinnützige Körperschaft ihr Personal zur Realisierung eines Auslandsprojekts entsendet und die Mitarbeiter ihre freien Zeitressourcen vor Ort zur Unterstützung einer lokalen Hilfsorganisation nutzen, die anderen steuerbegünstigten Zwecken als die Inlandsorganisation nachgeht.

gg. § 58 Nr. 4 AO

Den Nebenzweck der Raumgestellung hat der Gesetzgeber, abgesehen von der Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken, wie in § 58 Nr. 2 AO zusätzlich an die Voraussetzung gekoppelt, dass die Räumlichkeiten lediglich „einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder

einer juristischen Person des öffentlichen Rechts“ überlassen werden können. Im Vergleich zur partiellen Mittelweitergabe hat die Finanzverwaltung den Anwendungsbereich der Vorschrift allerdings nicht auf Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ausgedehnt.⁸⁸⁰ Die Nutzungsüberlassung von eigenen Räumlichkeiten im Ausland (z. B. Bürogebäude, Schulen) an eine ausländische steuerbegünstigte Körperschaft zu steuerbegünstigten Zwecken ist demnach unter Bezugnahme auf § 58 Nr. 4 AO momentan nicht möglich.

c. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund

aa. Internationaler Dachverband mit Sitz im Inland und § 57 Abs. 2 AO

Wie oben bereits festgestellt, ist § 57 Abs. 2 AO für internationale Dachverbände mit Sitz in Deutschland, denen ausländische Mitgliedskörperschaften angehören, momentan nicht anwendbar, da sich die Vorschrift nur auf steuerbegünstigte Mitgliedskörperschaften, also inländische Körperschaften i. S. d. §§ 51 ff. AO⁸⁸¹, bezieht. Mit dieser Regelung wird die Bildung internationaler Interessenvereinigungen im Non-Profit-Bereich behindert. Fraglich ist daher, wie diese Obstruktion eliminiert werden kann; bedarf es einer gesetzlichen Änderung oder lediglich – in Anlehnung an § 58 Nr. 2 AO – einer Erweiterung der Bestimmungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung?

Im dritten Teil der Arbeit wurde bereits eine Umgliederung der Dachverbandsvorschrift in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke angeregt. Der Vorschlag lautet bekanntlich wie folgt:

§ 52a Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke

¹Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn

1. sie als Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften zusammenfasst und ihre Tätigkeit auf die allgemeinen Interessen dieser Körperschaften ausgerichtet ist;[...]

²Für Körperschaften im Sinne des Satz 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend.

³Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.

Der Gesetzesvorschlag bezieht sich, was die Mitgliederstruktur angeht, bisher auf den Wortlaut der Dachverbandsregelung de lege lata. Daran soll auch weiterhin festgehalten werden, da die Begünstigung nur in dem Fall Sinnhaftigkeit entfaltet. Um den Wirkungsbereich der Vorschrift zu erweitern, bedarf es dementsprechend einer klarstellenden Regelung, dass unter den Terminus „steuerbegünstigte Körperschaften“ auch ausländische Organisationen fallen können. Hierbei erwachsen zwei grundlegende Fragen: Soll die Öffnung europäisch oder global erfolgen? Und was ist unter den Begrifflichkeiten „steuerbegünstigt“ und „Körperschaften“ zu verstehen? Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Europäisierung des deutschen Steuerrechts bekanntlich die Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts in Richtung Europäische Union forcieren müssen.⁸⁸² Eine entsprechende Anpassung der Dachverbandsvorschrift stand hierbei bisher nicht zur Disposition. Ungeachtet des fehlenden „Drucks“ der europäischen Gerichtsbarkeit wäre eine Begrenzung auf die Mitgliedstaaten der Europäischen Union auch keine zufriedenstellende Lösung; internationale Verbände zeichnen sich ja gerade dadurch aus, dass sie ihre Landesverbände weltweit unterstützen. Es bedarf ergo einer globalen Lösung. § 58 Nr. 1 AO stellt eine Ausnahmegvorschrift von der Unmittelbarkeit (n. h. L.) dar, die auslandsoffen gestaltet ist. Sie bezieht sich allerdings nicht auf steuerbegünstigte Körperschaften, sofern ausländische Organisationen begünstigt werden. Dies könnte auch ein Lösungsansatz für die Dachverbandsregelung sein, da der Nachweis der Steuerbegünstigung gemäß §§ 51 ff. AO bei einer ausländischen Körperschaft außerhalb der Europäischen Union, ohne ein entsprechendes Abkommen über einen Auskunftsaustausch zwischen den Ländern (z. B. Amtshilferichtlinie⁸⁸³ in der EU), schwierig zu erbringen sein dürfte und einen hohen Verwaltungsaufwand verursachen würde. Hinsichtlich der Frage, welche ausländischen Organisationen inbegriffen sein sollten, ist wiederum nicht exakt auf § 58 Nr. 1 AO zu rekurrieren. Hiernach sind nur ausländische Empfänger erlaubt, die einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen. Ausländische Personengesellschaften hingegen nicht, auch wenn sie nach dem Recht des Sitzstaats als gemeinnützig anerkannt sind.⁸⁸⁴ Im Ergebnis

könnte der Gesetzeswortlaut demnach wie folgt lauten:

§ 52a Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke

¹Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn

1. sie als Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften zusammenfasst und ihre Tätigkeit auf die allgemeinen Interessen dieser Körperschaften ausgerichtet ist; für ausländische Mitglieder setzt die Vorschrift anstelle der Steuerbegünstigung voraus, dass diese steuerbegünstigte Zwecke verfolgen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sind;[...]

²Für Körperschaften im Sinne des Satz 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend.

³Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.

Eine demgemäße augenscheinliche Besserstellung ausländischer Mitgliedsorganisationen führt nach Ansicht des Hessischen Finanzgerichts auch „nicht zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung, sondern trägt dem Umstand Rechnung, dass ausländische bzw. nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften nicht nach dem inländischen Recht der Bundesrepublik steuerbegünstigt sein können bzw. die Steuerfreiheit nicht durch einen inländischen Freistellungsbescheid festgestellt werden kann.“⁸⁸⁵ Dies gilt zumindest für jene Körperschaften, welche die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG nicht erfüllen.⁸⁸⁶

Prinzipiell könnte die Finanzverwaltung, in Anlehnung an § 58 Nr. 2 AO, auch eine entsprechende Öffnung für ausländische Mitglieder verfügen; diese würde sich dann allerdings wiederum nur auf die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften beziehen.⁸⁸⁷

bb. Projekteportale als virtuelle Netzwerke gemeinnützigen Engagements

Die im dritten Teil explizierten Netzwerkeinrichtungen⁸⁸⁸ können selbstredend auch Plattformen bilden, auf denen sich ausländische gemeinwohldienliche Projektträger potentiellen Spendern bzw. Sponsoren

aus dem Inland präsentieren. Es existieren grundsätzlich zwei gemeinnützigkeitsrechtliche Ausgestaltungsmöglichkeiten solcher Netzwerkstrukturen:

Insofern das rechtlich verselbständigte Internetspendenportal die Spenden zunächst in eigenem Namen vereinnahmt und im nächsten Schritt erst an den ausländischen Empfänger weiterleitet, handelt es sich um eine gemeinnützige Körperschaft i. S. d. § 58 Nr. 1 AO. In Anbetracht der Tatsache, dass sich Punkt d) explizit mit solcherart Unterstützungsleistungen befasst, wird an dieser Stelle lediglich auf jene Ausführungen verwiesen.⁸⁸⁹

Als zweite Option kommt die reine Vermittlungstätigkeit zwischen Spendern bzw. Sponsoren und ausländischen Projektträgern infrage; hier werden keine Gelder zwischenvereeinnahmt. Die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 25 AO) spiegelt jene Leistung, ausgehend von den Katalogzwecken gemäß § 52 Abs. 2 S. 1 AO, am ehesten wider. Der Zweck ist grundsätzlich auslandsoffen; dem Publikmachen grenzüberschreitenden ehrenamtlichen Engagements und der damit einhergehenden Erweiterung des Blickwinkels steht somit nichts im Wege. Hinsichtlich der Erfüllung der Unmittelbarkeitsprämisse ist zu konstatieren, dass der Betrieb der Internetplattform und die Auswahl der Auslandsprojekte durch die Körperschaft selbst oder mithilfe von Hilfspersonen realisiert werden müssen. Offenkundige Obstruktionen durch das Unmittelbarkeitsgebot sind hier nicht erkennbar.

cc. Internationale Veranstaltungen zum Erfahrungsaustausch

Veranstaltungen zur Netzerkennung sowie zum Informations- und Erfahrungsaustausch finden nicht nur zwischen inländischen gemeinnützigen Körperschaften, sondern natürlich auch auf internationaler Ebene statt. Insofern die Veranstaltung gemeinsam und gleichberechtigt organisiert sowie realisiert wird, stellt sich die Frage, ob der inländische Kooperationspartner mit seinem Beitrag seinen gemeinnützigen Satzungszweck unmittelbar fördert. Im dritten Teil der Arbeit wurde diese Fallkonstellation, allerdings im nationalen Kontext, bereits beleuchtet.⁸⁹⁰ Falls die deutsche steuerbegünstigte Partnerorganisation die Realisierung

dieserart Veranstaltungen als satzungsgemäße Tätigkeit festgelegt hat, gelten die bisherigen Ausführungen entsprechend. Die Leistung eines eigenen Beitrags dürfte ebenso unproblematisch sein wie die Einbeziehung in den Veranstaltungsablauf. Den Nachteil der räumlichen Entfernung dürfte hinsichtlich der Erfüllung letzterer Bedingung die moderne Kommunikationstechnik kompensieren. Drastischer als auf nationaler Ebene wären allerdings die negativen Folgen, wenn die fälschliche Ansicht des Finanzgerichts Hamburg, welches eine Verantwortungsübernahme für die Beiträge der anderen Organisationen fordert, Anwendung fände. Hier wären detaillierte Vorabsprachen notwendig, die im internationalen Austausch noch größeren Verwaltungsaufwand bedeuteten. Eine gesetzliche Anpassung ist – wie bereits erläutert – nicht notwendig; die Interpretation des Finanzgerichts ist lediglich zu restriktiv und nicht mit den gesetzlichen Vorgaben des Unmittelbarkeitsgebots vereinbar.

d. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Freie Unterstützungsleistungen

aa. Mittelweitergabe an ausländische Organisationen als Satzungszweck

Inländische steuerbegünstigte Organisationen, die satzungsgemäß ausschließlich Mittel für ausländische Körperschaften beschaffen, um deren Satzungszwecke zu unterstützen, fallen in den Anwendungsbereich des § 58 Nr. 1 AO. Wie oben (s. b) dd) bereits dargelegt, rekuriert die Vorschrift im Falle einer grenzüberschreitenden Mittelweitergabe nicht auf steuerbegünstigte Körperschaften, sondern lediglich auf die Bereitstellung zur „Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft“. Der Gesetzgeber verlangt die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 und 53 AO, was vollkommen nachvollziehbar ist, da ausschließlich gemeinnütziges Engagement im Ausland gefördert werden soll. Unter dem Terminus „Körperschaft“ versteht die Finanzverwaltung ausländische Empfänger, die einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen.⁸⁹¹ Der damit einhergehenden Problematik, dass ausländische Personengesellschaften, die im Sitzstaat als steuerbegünstigte Kapitalgesellschaften qualifiziert werden, von der Aufzählung nicht erfasst sind⁸⁹², kann – in Anlehnung an die obigen Änderungen zur Dachverbandsregelung – mittels einer Gesetzesänderung beigegeben werden. Diese könnte wie folgt lauten:

§ 52a Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke

‘Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn [...]

2. sie ihre Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft des privaten Rechts, die selbst steuerbegünstigt ist, oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einsetzt; ausländische Empfänger müssen die Mittel ebenso zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einsetzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein;

²Für Körperschaften im Sinne des Satz 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung

zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend.

³Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.

Infolge einer demgemäßen Gesetzesanpassung wären nunmehr sämtliche ausländische Empfängerorganisationen, die nachweislich steuerbegünstigten Zwecken nachgehen, in den Regelungsbereich des § 58 Nr. 1 AO integriert.

Dass die gesetzlich postulierte „Steuerbegünstigung“ inländischer unbeschränkt steuerpflichtiger Mittelempfängerkörperschaften keine Ungleichbehandlung gegenüber ausländischen Empfängern darstellt, hat das Hessische Finanzgericht unlängst klargestellt.⁸⁹³ Die steuerbegünstigten Zwecke hingegen, für deren Förderung die Mittel generiert und weitergegeben werden, müssen in der Satzung benannt werden (§ 52a S. 3 AO-E). Es kann hier kein Unterschied darin bestehen, ob der Mitteleinsatz im In- oder Ausland erfolgt; vielmehr kommt es entscheidend darauf an, dass die Mittel für die satzungsmäßig avisierte Zweckrichtung eingesetzt werden.

bb. Teilweise Mittelweitergabe an ausländische Organisationen nach § 58 Nr. 2 AO

Die Mittelweitergabe als Nebenzweck (§ 58 Nr. 2 AO) steht einer vollständigen Mittelweiterleitung i. S. d. § 58 Nr. 1 AO hinsichtlich der Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Realisierung deutlich nach. Es ist nicht nachvollziehbar, warum gerade für Auslandsengagements so große Unterschiede gelten. Während die inländische Mittelweitergabe bei beiden Regelungen einen steuerbegünstigten Mittelempfänger bedingt, enthält nur § 58 Nr. 1 AO einen für ausländische Mittelempfänger öffnenden Annex. Die Finanzverwaltung hat diese Gesetzeslücke in § 58 Nr. 2 AO zwar durch eine Regelung im Anwendungserlass⁸⁹⁴ teilweise geschlossen, allerdings ist die Mittelweitergabe an Auslandsempfänger danach, im Vergleich zu § 58 Nr. 1 AO, mit unverhältnismäßig hohen Bürden verbunden.⁸⁹⁵ Jene gilt es mittels einer klarstellenden und weniger restriktiven Gesetzesanpassung zu eliminieren. Der Wortlaut könnte wie folgt gefasst werden:

§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass [...]

2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet; ausländische Empfänger müssen die Mittel ebenso zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einsetzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein,

Mit einer demgemäßen Gesetzesänderung würde ein Gleichlauf zwischen inländischen gemeinnützigen Körperschaften, die ihre Mittel entweder vollends oder nur teilweise an ausländische Kooperationspartner weitergeben, erreicht. Folglich könnten auch ausländische Organisationen, welche nicht den inländischen Steuerbegünstigungsvorschriften der §§ 51 ff. AO gerecht werden und ihren Sitz in Nicht-EU- oder EWR-Ländern haben, von der partiellen Mittelweitergabe einer deutschen Partnerorganisation profitieren. Nun könnte man sicherlich einwenden, dass die Mittelweitergabe an eine ausländische Organisation, die unabhängig vom Satzungszweck des Mittelgebers einen beliebigen steuerbegünstigten Zweck verfolgen kann, wenig transparent ist. Diese Undurchsichtigkeit trifft aber auch auf inländische Sachverhalte zu; der Gesetzgeber gesteht den gemeinnützigen Körperschaften damit geflissentlich eine gewisse Autonomie von der eigenen Satzung in Bezug auf die Mittelverwendung zu. Ebenjener Autonomiegedanke muss auch für Auslandsengagements gelten. Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen wird in Entsprechung zu § 58 Nr. 1 AO lediglich auf die Verwirklichung zu steuerbegünstigten Zwecken abgestellt. Eine dementsprechende Lösung hätte nicht nur den Vorteil einer Verwaltungskostenersparnis, sondern ließe auch die nicht unberechtigt angeführte Kritik verstummen, dass eine Nachweisführung über das Vorliegen der Steuerbegünstigungsvorschriften der §§ 51 ff. AO bei Drittlandsorganisationen praktisch unmöglich ist. Der Europäische Gerichtshof sah beispielsweise in der Rechtssache „Persche“ die Ablehnung des Abzugs von Spenden an Drittlands-Körperschaften grundsätzlich als gerechtfertigt an, „wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von

Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten.“⁸⁹⁶ Laut Karin Heger etwa ist sogar selbst mit Auskünften im Wege der Amtshilfe keine wirksame Überprüfung gebietsfremder gemeinnütziger Organisationen mehr zu bewerkstelligen.⁸⁹⁷ Inwiefern dies der Wahrheit entspricht, sei an dieser Stelle dahingestellt, da der Änderungsvorschlag lediglich auf den Mitteleinsatz zur Verwirklichung zu steuerbegünstigten Zwecken abstellt. Die Überprüfung dieser Voraussetzung ist auch ohne ein entsprechendes gegenseitiges Amtshilfeabkommen möglich.⁸⁹⁸

Zur Rechtsform des Auslandsempfängers und der Einbeziehung ausländischer Personengesellschaften, die im Sitzstaat steuerbegünstigt sind, siehe die obigen Erläuterungen unter aa.

cc. Weitere satzungsferne Unterstützungsleistungen an ausländische Organisationen

Im Hinblick auf die Möglichkeit der Bereitstellung von Personal und Arbeitsmitteln an ausländische Kooperationspartner sieht der Gesetzgeber keine Auslandsbeschränkungen vor (§ 58 Nr. 3 AO).⁸⁹⁹ Die einzige Voraussetzung besteht darin, dass eine Überlassung zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke erfolgen muss. Hierbei ist auf die diesbezüglichen Nachweisvorschriften des § 58 Nr. 1 AO zu verweisen. Zu den Empfängern können „Unternehmen und Einrichtungen“ zählen; die weite Begriffsauslegung spricht dafür, dass die ausländischen Empfänger nicht allein Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes entsprechen müssen, sondern sich auch differierender Rechtsformen bedienen können. Darüber hinaus sind auch Personalgestellungen an natürliche Personen, wie etwa an hilfsbedürftige Familien in anderen Ländern, möglich. Eine konkrete Nachweisführung stellt sich in diesem Fall allerdings als kompliziert dar, da es sich selbstredend nicht um eine Empfängerorganisation handelt, deren – gegebenenfalls in deutscher Übersetzung anzufordernde – Satzung Rückschlüsse auf die realisierten steuerbegünstigten Zwecke ermöglicht. Aus diesem Grund sollte der Aufgabenbereich des Personals bzw. das Einsatzgebiet des Arbeitsmaterials im Vorhinein genau festgelegt, auf Übereinstimmung mit

den steuerbegünstigten Zwecken der §§ 52 und 53 AO geprüft und schriftlich fixiert werden. Eine Gesetzesänderung ist nicht notwendig; eine explizite Bezugnahme auf die Auslandsöffnung der Regelung seitens der Finanzverwaltung wäre jedoch wünschenswert.

Das ganze Gegenteil bildet wiederum die Vorschrift zur Überlassung von Räumen nach § 58 Nr. 4 AO, welche im Moment nicht für grenzüberschreitende Sachverhalte offen ist.⁹⁰⁰ Darin zeigt sich abermals die Unstetigkeit der Vorschriften über Unterstützungsleistungen nach § 58 Nr. 1 bis 4 AO. Warum die Nutzungsüberlassung von eigenen Räumen wie etwa Bürogebäuden im Ausland an ortsansässige Organisationen zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken von der Begünstigung ausgeschlossen wird, ist nicht nachvollziehbar. Gerade hier könnten freie Ressourcen, die durch turnusmäßig wechselnde Einsätze von Auslandshelfern entstehen können, optimal genutzt werden. Ergo ist eine Gesetzesänderung anzuraten. Diese könnte etwa wie folgt lauten:

§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass [...]

4. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt; ausländische Empfänger müssen die ihnen überlassenen Räume ebenso zu steuerbegünstigten Zwecken nutzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein,

Die Änderungen sind an den Umgestaltungsvorschlag zu § 58 Nr. 2 AO angelehnt. Demzufolge wird an dieser Stelle auch auf die entsprechenden Ausführungen verwiesen.⁹⁰¹

e. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Arbeitsteiliges Zusammenwirken
ohne rechtliche Verselbständigung nach außen

aa. Verdeckte Obstruktion mittels erhöhter Nachweispflichten bei
Hilfspersoneneinsatz

Die einzige Alternative zur Selbstverwirklichung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1

AO bildet die Inanspruchnahme der Hilfspersonenvorschrift, um dem Unmittelbarkeitsgebot Genüge zu tun. Sollte diese Option aufgrund erhöhter Nachweispflichten nun wenig praktikabel für Auslandsengagements sein, wäre dies natürlich auch ein großer Nachteil für den Eingang von Kooperationen mit ausländischen gemeinwohldienlichen Organisationen. Wie bereits unter b) bb) erläutert, empfiehlt die Finanzverwaltung über die erhöhten Nachweispflichten⁹⁰² hinaus den Abschluss eines Vertrages, welcher den Inhalt und Umfang der Tätigkeiten sowie die Rechenschaftspflichten der Hilfsperson festlegt. Es kommt letztlich gar nicht so sehr auf die Empfehlung eines Vertragsabschlusses an, denn die schriftliche Fixierung des Kooperationsverhältnisses kann in der Tat eine Nachweiserleichterung darstellen, wobei jene auch mittels schriftlicher Gesprächsprotokolle erfolgen kann. Die Problematik liegt vielmehr in der restriktiven Interpretation der Finanzverwaltung und deren Nachweisführung, welcher sich bezüglich der Beurteilung von Auslandssachverhalten leider auch partiell die Rechtsprechung angeschlossen hat.⁹⁰³ Eine demgemäße umfangreiche Weisungsgebundenheit der Hilfsperson in Bezug auf Inhalt und Umfang der Tätigkeit zieht natürlich auch die Verpflichtung einer laufenden Einflussnahme durch die inländische gemeinnützige Körperschaft sowie dahingehende Rechenschaftspflichten der Hilfsperson nach sich. Dieses Erfordernis stellt eine bürokratische Hürde dar, an der vor allem kleinere gemeinnützige Organisationen scheitern können; im Gegensatz zu den erhöhten Nachweispflichten laut § 90 Abs. 2 AO bezieht sich die Finanzverwaltung in diesem Fall nicht auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.⁹⁰⁴ Eine Revision der bisherigen Ansicht zugunsten der Auffassung der Rechtsprechung, welche – jedenfalls im nationalen Kontext – nur auf die Veranlassung der Zieldimension der Hilfspersonentätigkeit rekurriert⁹⁰⁵, ist dringend anzuraten. Neben der allgemeinen bürokratischen Erleichterung wären angesichts der hinfälligen Detailsteuerung der Tätigkeit auch weniger Reisen zum Projektstandort nötig, was wiederum die Verwaltungsausgaben reduzieren würde.

bb. Gleichberechtigte Projekterfüllung

Zur gleichberechtigten Projekterfüllung zwischen inländischem und ausländischem Kooperationspartner ohne eine rechtliche

Verselbständigung des Projekts siehe die obigen Ausführungen zu internationalen Veranstaltungen zum Erfahrungsaustausch.⁹⁰⁶

cc. Das Gemeinschaftsprojekt als Innen-GbR

Die Realisierung eines zeitlich und sachlich begrenzten Projekts (Gelegenheitsgesellschaft) sowie längerfristige Gemeinschaftsprojekte mit strategischer Zielsetzung (strategische Allianzen) können unter Umständen zur Errichtung einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts führen.⁹⁰⁷ Im Prinzip gilt dieser Grundsatz auch für internationale Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften. Man denke hierbei etwa an mehrere international agierende Stiftungen aus verschiedenen Ländern, die allesamt die Bildung fördern und sich zusammenschließen, um ein Schulprojekt in Tansania durchzuführen, jedoch nicht gemeinsam nach außen in Erscheinung treten. Angesichts der Tatsache, dass die Beteiligten in dem Fall ihren Sitz in unterschiedlichen Staaten haben, sind zunächst die einschlägigen Kriterien zu ermitteln, die letztlich bestimmen, nach welchem Recht das gesellschaftsrechtliche Konstrukt zu qualifizieren ist.

Aus internationalprivatrechtlicher Sicht ist zwischen Außengesellschaften mit erkennbarer Organisationsstruktur und reinen Innengesellschaften zu differenzieren.⁹⁰⁸ Während für Außengesellschaften das Gesellschaftsstatut Anwendung findet, unterliegen Innengesellschaften dem Schuldvertragsstatut und werden daher, sofern das auf den Vertrag anzuwendende Recht nicht im Sinne des Art. 3 Rom I-VO mittels freier Rechtswahl ausdrücklich vereinbart wurde, gemäß Art. 4 Rom I-VO klassifiziert.⁹⁰⁹ Hiernach unterliegt der Vertrag dem Recht des Staates, zu dem die engste Verbindung besteht (Art. 4 Abs. 4 Rom I-VO).⁹¹⁰ Als wichtigstes Kriterium ist bei solcherart Kooperationen auf das Recht des Ortes abzustellen, an dem die Partner den Gesellschaftszweck hauptsächlich verfolgen.⁹¹¹ Dieses „Aktivitätszentrum“, wie Stephan Göthel⁹¹² es nennt, kann an dem Ort liegen, an dem die Partner zusammenkommen und über die Projektsteuerung entscheiden, oder der konkrete Handlungsort sein, an dem das Projekt letztlich realisiert wird (i. S. d. obigen Beispiels wäre dies Tansania als Projektstandort). Weitere Anknüpfungspunkte können etwa der Sitz der Vertragsparteien, der Aufenthaltsort des Partners, der die Geschäftsführung übernommen hat

und nach außen auftritt, oder der Abschlussort sein.⁹¹³ Die Vertragsparteien werden sich i. d. R. dafür einsetzen, dass das Recht des Sitzstaates eines Kooperationspartners Anwendung findet und nicht etwa des Landes, in welchem sie das Projekt realisieren und dessen Rechtssystem den Partnern für gewöhnlich fremd ist.

Angenommen, der Kooperationsvertrag ist mittels Rechtswahl oder nach dem Merkmal der engsten Verbindung nach deutschem Recht zu behandeln, so gelten bezüglich des deutschen Kooperationspartners und der Qualifikation nach § 57 AO die Ausführungen zum korrespondierenden Inlandssachverhalt.⁹¹⁴ Der inländische Gesellschafter wird in diesem Fall wohl auch regelmäßig als Projektverantwortlicher nach außen auftreten.

Unterliegt der Kooperationsvertrag hingegen dem Recht eines anderen Staates, ist Folgendes zu beachten: Charakterisiert die ausländische Rechtsordnung die Vereinbarung als Innengesellschaft und tritt lediglich der ausländische Kooperationspartner, dessen Sitzstaatsrecht angewendet wird, als Projektvertreter nach außen in Erscheinung, führt dies nicht automatisch zum Verstoß des Inlandsgesellschafters gegen das Unmittelbarkeitsgebot. Bei der Fassung des Kooperationsvertrags sollte neben der Eigenverantwortlichkeit für den geleisteten Beitrag aber auf ein Mitbestimmungsrecht bezüglich grundlegender Projektentscheidungen geachtet werden.⁹¹⁵ Darüber hinaus sollten entsprechende Gesprächsprotokolle als Nachweis existieren. In den meisten Rechtsordnungen werden solcherart Vereinbarungen allerdings nicht als Gesellschaften angesehen, weshalb sie kollisionsrechtlich auch dem Schuldvertragsstatut unterliegen.⁹¹⁶ Diese Einordnung entfaltet im Hinblick auf die Unmittelbarkeitsprüfung jedoch nur eine marginale Relevanz. Insofern der Vertrag keine persönliche Abhängigkeit (Weisungsgebundenheit) zwischen den Parteien determiniert und stattdessen auf einer gleichberechtigten Zusammenarbeit zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks beruht, gelten die obigen Voraussetzungen zur Qualifikation als Innengesellschaft. Falls der Vertrag tatsächlich eine Weisungsabhängigkeit der inländischen gemeinnützigen Körperschaft gegenüber ihren ausländischen Partnerorganisationen bedingt, liegt unter Umständen keine – von der Rechtsprechung geforderte – selbständige und eigenverantwortliche Erfüllung des Kooperationsbeitrags vor.⁹¹⁷ Impliziert

der Vertrag konträr dazu die Weisungsabhängigkeit der ausländischen Kooperationspartner, könnte dies wiederum für ein Hilfspersonenverhältnis sprechen. Die Prüfung des Kooperationsvertrags hinsichtlich des Merkmals der Unmittelbarkeit ist daher bei demgemäßen Kooperationsverhältnissen als unerlässlich anzusehen.

f. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Arbeitsteiliges Zusammenwirken mit rechtlicher Verselbständigung nach außen

aa. Das Gemeinschaftsprojekt als Außen-GbR

Auch im Hinblick auf internationale Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften kommt bei rechtlich verselbständigten Projekten initial die Außengesellschaft bürgerlichen Rechts in Betracht.⁹¹⁸ Neben dem eigenen Außenauftritt unterscheidet sich die Gesellschaft auch durch ihren längeren Zeithorizont von den oben behandelten Innengesellschaften. Im internationalen Rahmen ist eine dahingehende Kooperation etwa für zeitlich begrenzte Arbeitsgemeinschaften zur Entwicklung von Lösungen zu globalen Problemfeldern (z. B. im Bereich des Umweltschutzes) oder für längerfristige internationale Projekte in Form von Dauergesellschaften denkbar.

Welcher Rechtsordnung der gesellschaftsrechtliche Zusammenschluss unterliegt, regelt sich nach dem internationalen Privatrecht, das sich im Gegensatz zur Innen-GbR nicht auf das Schuldvertragsstatut, sondern auf das Gesellschaftsstatut bezieht.⁹¹⁹ Das deutsche internationale Gesellschaftsrecht rekurriert hierbei auf die sog. Sitztheorie, welche besagt, dass das Gesellschaftsstatut sich nach dem Recht des Staates bestimmt, in dem sich der tatsächliche Verwaltungssitz der Gesellschaft befindet.⁹²⁰ Im Gegensatz zum Gesellschaftsvertrag unterliegt der Grundlagenvertrag, der die Errichtung einer Projektgesellschaft intendiert, hingegen n. h. M. dem internationalen Schuldvertragsrecht.⁹²¹

Bezüglich der Qualifikation nach dem Unmittelbarkeitsgebot ist auf die Gesellschaft selbst bzw. auf die zu leistenden Gesellschafterbeiträge abzustellen und nicht auf den Grundlagenvertrag, da die satzungsmäßige Tätigkeit letztlich von der Gesellschaft erbracht wird.

Insofern die Gesellschaft nach deutschem Recht als Außen-GbR

qualifiziert wird, gelten hinsichtlich der dahingehenden Qualifikation des deutschen Kooperationspartners prinzipiell die Aussagen im dritten Teil zu dementsprechenden Inlandskooperationen.⁹²² D. h., der deutsche gemeinnützige Gesellschafter muss für eine unmittelbare Zweckverfolgung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO mit seinen (tatsächlichen) Beiträgen bzw. sonstigen Leistungen bereits die eigenen Satzungsvorgaben erfüllen und ein Mitbestimmungsrecht bezüglich grundlegender Entscheidungen besitzen. Nun wird eine Projektgesellschaft, insofern sie in einem Drittland (z. B. Entwicklungsland) aktiv wird, zur Projektverwirklichung wohl in erster Linie eigene Angestellte oder Helfer vor Ort einsetzen. In diesem Fall ist auf die Hilfspersonenvorschrift zurückzugreifen.⁹²³

Befindet sich der tatsächliche Verwaltungssitz der Projektgesellschaft im Ausland, ändert sich für den inländischen Gesellschafter im Hinblick auf das Unmittelbarkeitskriterium grundsätzlich nichts. Der Nachweis, dass er seine Satzungszwecke mittels seiner Gesellschafterbeiträge oder im Sinne der Hilfspersonenregelung unmittelbar erfüllt, dürfte allerdings infolge der erhöhten Nachweispflichten und der weniger geläufigen Rechtsordnung schwerer zu erbringen sein. In jedem Fall sollte der Gesellschaftsvertrag im Voraus auf Konformität zu den Unmittelbarkeitsvoraussetzungen hin überprüft werden.

Wie bei der Obstruktionsanalyse zu den Inlandssachverhalten bereits erwähnt, liegt die Problematik bei solcherart Kooperationen in der Einzelnachweisführung, welche mit einem hohen Aufwand, sowohl auf Seiten der Beweisführenden als auch der Beweisprüfenden, verbunden ist. Die Crux potenziert sich natürlich bei grenzüberschreitenden Kooperationen. Eine gesetzliche Vereinfachung, in Anlehnung an den Vorschlag zu den analogen Inlandskooperationen⁹²⁴, könnte wie folgt lauten:

§ 57 Unmittelbarkeit

(2) ¹Eine steuerbegünstigte Körperschaft, die zusammen mit Dritten ein Gemeinschaftsprojekt verwirklicht und sich hierfür einer am Rechtsverkehr teilnehmenden Personengesellschaft bedient, verfolgt unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke. ²Voraussetzung hierfür ist, dass der gemeinsame Zweck der Gesellschaft den Satzungsvorgaben der

Körperschaft entspricht und die Körperschaft einen Anteil zum erfolgreichen Gelingen des Projekts beiträgt. ³Die Vorschrift gilt auch für am Rechtsverkehr teilnehmende Projektgesellschaften, die dem Recht eines anderen Staates unterliegen, insoweit die beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft die Voraussetzungen des Satz 2 erfüllt.

Hinsichtlich der Vorteile einer demgemäßen Regelung wird an dieser Stelle auf die Ausführungen zu den Inlandskooperationen verwiesen.⁹²⁵ Die Vorschrift wäre durch den obigen Einschub nunmehr auch auf ausländische Projektgesellschaften anwendbar. Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen wird die rechtliche Gestaltung der Gesellschaft nicht begrenzt; es sind alle am Rechtsverkehr teilnehmenden Gesellschaftsformen zugelassen, welche eine Überprüfung der Voraussetzungen gemäß § 57 Abs. 2 S. 2 AO-E zulassen. Ein gewisser Verwaltungsaufwand infolge der Nachweisführung ist im Übrigen legitim, um die gemeinwohldienliche Tätigkeit der Projektgesellschaft und einen entsprechenden Beitrag des inländischen steuerbegünstigten Kooperationspartners zu belegen.

bb. Bildung von Holdingstrukturen mit ausländischen Projektgesellschaften

Die Konstellation, dass eine gemeinnützige Körperschaft neben der Beteiligung an einer oder mehreren Projektgesellschaft(en) keine weiteren satzungsmäßigen Tätigkeiten verfolgt und somit lediglich die Rolle einer sog. Holding einnimmt, wurde bereits im dritten Teil der Arbeit expliziert.⁹²⁶ Unter den Projektgesellschaften kann sich nun durchaus auch eine gemeinwohldienliche Gesellschaft ausländischen Rechts befinden. Man denke hier nur an die Möglichkeit, dass sich eine inländische steuerbegünstigte GmbH unter anderen an einem internationalen Gemeinschaftsprojekt beteiligt, welches im Ausland als Kapitalgesellschaft rechtlich verselbständigt ist. Der Gesetzesänderungsvorschlag zur Regelung von Holdingkonstellationen im Inland ist somit noch um solcherart grenzüberschreitende Sachverhalte zu ergänzen. Als einzige Voraussetzung rekuriert der Vorschlag bisher darauf, dass sich die gemeinnützige Zwecksetzung der Holdingkörperschaft auf das Halten von Beteiligungen an steuerbegünstigten Körperschaften konzentrieren muss. Diese Prämisse ist

für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften aus Verwaltungsvereinfachungsgründen – analog zur Dachverbandsvorschrift⁹²⁷ – durch eine weniger restriktive Regelung zu ersetzen.

§ 52a Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke

¹Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn [...]

3. sie auf das Halten einer auf Dauer angelegten Beteiligung an einer oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften ausgerichtet ist und die allgemeinen Interessen dieser unterstützt; für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften setzt die Vorschrift anstelle der Steuerbegünstigung voraus, dass diese steuerbegünstigte Zwecke verfolgen und einer Kapitalgesellschaft i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sind.

²Für Körperschaften im Sinne des Satz 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend.

³Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.

Abgesehen von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, sind hiernach auch Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften denkbar, insofern diese nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sind.⁹²⁸

cc. Einsatz ausländischer Projektkörperschaften als Hilfspersonen

Als Beispiel für ein rechtlich verselbständigtetes Gemeinschaftsprojekt mit Sitz im Ausland wurde einführend bereits auf das Geschichtsnetzwerk „EUSTORY“ hingewiesen, welches als Körperschaft belgischen Rechts (AISBL) organisiert ist.⁹²⁹ Solche auf Dauer angelegten Projekte konstituieren regelmäßig Organisationsformen, die einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. Körperschaftsteuergesetzes wie Kapitalgesellschaften, Vereinen oder Stiftungen entsprechen. Die nach belgischem Recht steuerbegünstigte Projektgesellschaft im obigen Beispiel kommt etwa einem deutschen rechtsfähigen Verein nahe. Da die Prämisse der Selbstverwirklichung (§

57 Abs. 1 S. 1 AO) bei langfristigen Projekten in dem Sinne regelmäßig nicht einschlägig ist⁹³⁰, verbleibt nur der Rückgriff auf die Hilfspersonenvorschrift. Was muss der deutsche Kooperationspartner nun beachten, insofern er sich des Gemeinschaftsprojekts als Hilfsperson bedienen möchte? Um auf den Inhalt und Umfang der Tätigkeiten laufend einwirken zu können, reicht eine finanzielle oder materielle Projektbeteiligung nicht aus. Vielmehr muss der inländische Kooperationspartner die Möglichkeit besitzen, über seine Organe auf die Geschäftsführung des Gemeinschaftsprojekts Einfluss zu nehmen.⁹³¹ Angesichts der vielgestaltigen ausländischen Rechtsformen kann eine demgemäße Weisungsbefugnis nur unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls überprüft werden. Fernerhin besteht natürlich auch hier die Option, die Projektgesellschaft mit der Durchführung bestimmter satzungsmäßiger Tätigkeiten direkt zu beauftragen.

Hinsichtlich der Obstruktion infolge der Hilfspersonenregelung wird an dieser Stelle auf die obigen Ausführungen verwiesen.⁹³² In Anbetracht der Tatsache, dass der Gesetzesvorschlag zu ausländischen Gemeinschaftsprojekten als Außen-GbR für internationale Sachverhalte keine Rechtsformbeschränkungen enthält, gilt dieser auch für die hier behandelten Projektkörperschaften:⁹³³

§ 57 Unmittelbarkeit

(2) ¹Eine steuerbegünstigte Körperschaft, die zusammen mit Dritten ein Gemeinschaftsprojekt verwirklicht und sich hierfür einer am Rechtsverkehr teilnehmenden Personengesellschaft bedient, verfolgt unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke. ²Voraussetzung hierfür ist, dass der gemeinsame Zweck der Gesellschaft den Satzungsvorgaben der Körperschaft entspricht und die Körperschaft einen Anteil zum erfolgreichen Gelingen des Projekts beiträgt. ³Die Vorschrift gilt auch für am Rechtsverkehr teilnehmende Projektgesellschaften, die dem Recht eines anderen Staates unterliegen, insoweit die beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft die Voraussetzungen des Satz 2 erfüllt.

In dem Fall wäre es als ausreichend zu erachten, wenn die inländische steuerbegünstigte Körperschaft sich an dem rechtlich verselbständigten Auslandsprojekt, dessen Zielintention den Satzungsvorgaben ebenjener Körperschaft entspricht, beteiligt und damit zum erfolgreichen Gelingen

des Projekts beiträgt. Eine Weisungsgebundenheit im Sinne der Hilfspersonenregelung wäre somit nicht erforderlich.

dd. Übertragung ideeller Tätigkeitsfelder auf Auslandsgesellschaften

Für inländische gemeinnützige Körperschaften, die ihre Satzungszwecke im Ausland realisieren, kommt neben dem Rückgriff auf lokale Hilfsorganisationen und andere Hilfspersonen auch die Errichtung eigener organisatorischer Präsenzen vor Ort in Betracht.

Insofern die inländische Körperschaft lediglich eine Zweigniederlassung eröffnet, die rechtlich nicht selbständig ist, agiert sie mit dieser bzw. dem zugehörigen Personal nach wohl herrschender Meinung selbst i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO.⁹³⁴ Dies ist vor allem dann nachvollziehbar, wenn die Körperschaft für den Betrieb eines im Ausland eröffneten Büros oder einer Projektkoordinierungsstelle eigenes Personal entsendet. Falls sich die Körperschaft hingegen ortsansässigen Personals bedient, stellt sich der Fall weniger trivial dar. Hier müsste man danach differenzieren, ob die Arbeitskräfte als Arbeitnehmer in die Körperschaft eingegliedert sind, als Ehrenamtliche für die Körperschaft aktiv werden oder lediglich bisweilen auf Honorarbasis agieren. Letzteres Engagement würde wiederum den Nachweis eines Hilfspersonenverhältnisses bedingen.⁹³⁵

Abgesehen von einer Niederlassung im obigen Sinne kann die inländische Körperschaft, beispielsweise infolge der Ausgliederung eines Zweckbetriebs, auch eine rechtlich selbständige Tochtergesellschaft im Ausland errichten. Die Gründung einer Auslandsgesellschaft kann unter Umständen auch Ausdruck reiner Notwendigkeit sein, um dem jeweiligen Ortsrecht zu entsprechen. So urteilte das Bundesarbeitsgericht am 11.09.1991 über eine Sachverhaltskonstellation, in der ein deutscher gemeinnütziger Verein eine Zweigstelle in Mexiko eröffnete.⁹³⁶ Obwohl der Verein die Niederlassung wie eine eigene Betriebsabteilung führte, war er aufgrund der Rechtsvorschriften vor Ort zu einer rechtlichen Verselbständigung der Zweigstelle gezwungen. Da es sich in diesen Fällen nicht um eine Projektgesellschaft, die aus dem Zusammenwirken mehrerer gemeinwohldienlicher Körperschaften erwächst, sondern um eine Umstrukturierungsmaßnahme einer einzelnen Körperschaft handelt, wäre die angeregte Ausnahmegesetzgebung für rechtlich verselbständigte Projekte

nicht anwendbar.⁹³⁷ In Anlehnung an die Interpretation von Zweckbetriebsausgliederungen im nationalen Kontext verbleiben der inländischen Organisation mehrere Möglichkeiten zur Erfüllung des Unmittelbarkeitsgebots. Insofern die gemeinnützige Körperschaft weiterhin selbst satzungsmäßige Tätigkeiten verfolgt und das ins Ausland übertragene Tätigkeitsfeld aus der Satzung streicht, entstehen keine Obstruktionen. Sollte die Körperschaft hingegen ihre gesamte ideelle Sphäre auf die Auslandsgesellschaft übertragen haben, ist diese Option ausgeschlossen. In diesem Fall ist zunächst die Hilfspersonenvorschrift auf Einschlägigkeit zu prüfen. Sofern das Ergebnis negativ ausfällt, kommt eine Zweckänderung zu einer reinen Mittelbeschaffungskörperschaft i. S. d. § 58 Nr. 1 AO in Frage. Ferner könnte sich die inländische Körperschaft, falls sie sich auf das Halten der Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft konzentriert, auf die vorgeschlagene Holdinglösung berufen.⁹³⁸

II. Fazit

1. Ergebnisse der Untersuchung

a. Obstruktion von Kooperationen zwischen Gemeinnützigen durch § 57 AO

Die vorliegende Arbeit beschäftigte sich mit der Frage, ob Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften sowohl im nationalen als auch im internationalen Kontext infolge der rechtlichen Voraussetzung des Unmittelbarkeitsgebots beeinträchtigt oder sogar verhindert werden. Eine finale Antwort auf diese Frage existiert nicht, da jeweils die konkrete Kooperationsform betrachtet werden muss. Es konnten allerdings in der Gesamtschau diverse Obstruktionen identifiziert werden, die zum Teil auf die Gesetzesnorm selbst, teilweise aber auch auf zu restriktive und vom Wortlaut des Gesetzes abweichende Ansichten der Finanzverwaltung und Rechtsprechung zurückzuführen sind. Neben der Eliminierung von Kooperationsschranken bestand das Anliegen der Arbeit ferner darin, die partiell vorhandene Unsystematik des Gebots aufzulösen und somit Rechtsunsicherheiten im Umgang mit der Vorschrift zu beseitigen.

Um die identifizierten Kooperationsschranken und Unsystematiken künftig

zu beseitigen, implizieren die obigen Ausführungen Lösungsansätze, die einerseits mittels konkreter Gesetzesänderungsvorschläge, andererseits durch Klarstellungen zu unzutreffenden oder unverhältnismäßigen Ansichten der Finanzverwaltung, der Rechtsprechung und des Schrifttums zum Ausdruck gebracht werden. Eine kompakte Gesamtdarstellung jener folgt im Anschluss; nähere Erläuterungen, auch zur auslandsoffenen Gestaltung⁹³⁹, sind den einschlägigen Passagen der Abhandlung zu entnehmen. Die Annahme und Realisierung dieser Schlussfolgerungen würde die gemeinnützigkeitsrechtlichen Bürden im Hinblick auf das Unmittelbarkeitsgebot auflösen.

b. Gesetzliche Lösungsvorschläge zu den ermittelten Obstruktionen

aa. Einfügung eines neuen Paragraphen zu Unterstützungsleistungen

§ 52a Unterstützungsleistungen zugunsten steuerbegünstigter Zwecke

¹Eine Körperschaft verfolgt ergänzend zu § 52 gemeinnützige Zwecke, wenn

1. sie als Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften zusammenfasst und ihre Tätigkeit auf die allgemeinen Interessen dieser Körperschaften ausgerichtet ist; für ausländische Mitglieder setzt die Vorschrift anstelle der Steuerbegünstigung voraus, dass diese steuerbegünstigte Zwecke verfolgen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sind; [...]

2. sie ihre Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft des privaten Rechts, die selbst steuerbegünstigt ist, oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einsetzt; ausländische Empfänger müssen die Mittel ebenso zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einsetzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein;

3. sie auf das Halten einer auf Dauer angelegten Beteiligung an einer oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften ausgerichtet ist und die allgemeinen Interessen dieser unterstützt; für Beteiligungen an

ausländischen Gesellschaften setzt die Vorschrift anstelle der Steuerbegünstigung voraus, dass diese steuerbegünstigte Zwecke verfolgen und einer Kapitalgesellschaft i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sind.

²Für Körperschaften im Sinne des Satz 1 Nr. 1 gilt die Negativabgrenzung zur Förderung der Allgemeinheit in § 52 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend.

³Neben der Unterstützungsleistung müssen auch die steuerbegünstigten Zwecke, für die die Leistung erbracht wird, in der Satzung festgelegt sein.

Im Rahmen der Prüfung der einzelnen Kooperationsformen wurden drei Konstellationen identifiziert, die eher eine Erweiterung der steuerbegünstigten Zwecke als ein Bestandteil bzw. eine Ausnahme vom Merkmal der Unmittelbarkeit darstellen. Es handelt sich hierbei um die endogene Ausnahmeregelung für Dachverbände (§ 57 Abs. 2 AO), die n. h. L. exogene Ausnahmenvorschrift für sog. Mittelbeschaffungskörperschaften (§ 58 Nr. 1 AO) und die momentan noch nicht im Gesetz implementierte Kooperationsoption mittels einer Holdinggesellschaft.

bb. Regelungsgehalt des Unmittelbarkeitsgebots

§ 57 AO Unmittelbarkeit

(1) ¹Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie die in der Satzung konkretisierten zweckdienlichen Tätigkeiten (§ 60 Abs. 1 S. 1 AO) selbst verwirklicht. ²Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) ¹Eine steuerbegünstigte Körperschaft, die zusammen mit Dritten ein Gemeinschaftsprojekt verwirklicht und sich hierfür einer am Rechtsverkehr teilnehmenden Personengesellschaft bedient, verfolgt unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke. ²Voraussetzung hierfür ist, dass der gemeinsame Zweck der Gesellschaft den Satzungsvorgaben der Körperschaft entspricht und die Körperschaft einen Anteil zum erfolgreichen Gelingen des Projekts beiträgt. ³Die Vorschrift gilt auch für

am Rechtsverkehr teilnehmende Projektgesellschaften, die dem Recht eines anderen Staates unterliegen, insoweit die beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft die Voraussetzungen des Satz 2 erfüllt.

Der Änderungsvorschlag konkretisiert zunächst den Bezugspunkt des Gebots, indem er nicht wie bisher lediglich auf den gemeinnützigen Zweck abstellt, sondern auf die intendierten Maßnahmen zur Förderung dieses Zwecks. Hierbei kommen auch Unterstützungsleistungen in Frage. Sofern das Finanzamt die Zweckdienlichkeit dieser Tätigkeiten im Rahmen der Überprüfung der Voraussetzungen der Steuerbegünstigung anhand der Satzungsvorgaben (satzungsmäßige Gemeinnützigkeit)⁹⁴⁰ anerkennt, unterliegen die Maßnahmen dem Gebot der Unmittelbarkeit. Gesetzt den Fall, die Satzung immaniert – entgegen § 60 Abs. 1 S. 1 AO – keine näheren Angaben zu den satzungsmäßigen Tätigkeiten, sind die geschäftsführenden Organe dazu verpflichtet, vor der konkreten Mittelverwendung dahingehende Beschlüsse zu fassen.⁹⁴¹ In puncto Hilfspersonenvorschrift ergibt sich keine Notwendigkeit für gesetzliche Änderungen.⁹⁴²

Anstelle der umgegliederten Dachverbandsregelung impliziert Absatz 2 nunmehr eine Erleichterungsvorschrift für arbeitsteilig agierende Kooperationspartner, die sich einer am Rechtsverkehr teilnehmenden Personengesellschaft (i. d. R. Außen-GbR) als Projektgesellschaft bedienen.

cc. Steuerlich unschädliche Nebenzwecke

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

- 1. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet; ausländische Empfänger müssen die Mittel ebenso zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einsetzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein,*
- 2. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen,*

Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,

3. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt; ausländische Empfänger müssen die ihnen überlassenen Räume ebenso zu steuerbegünstigten Zwecken nutzen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht ihres Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein, [...]

Angesichts der intendierten Umgliederung der Begünstigungsvorschrift für Mittelbeschaffungskörperschaften in den Bereich der steuerbegünstigten Zwecke (s. o. § 52a AO-E) im-maniert der Änderungsvorschlag zu § 58 AO lediglich drei Unterstützungsleistungen. Die steuerlich unschädlichen Nebentätigkeiten stellen – entgegen der herrschenden Lehre – keine Ausnahmenvorschriften vom Gebot der Unmittelbarkeit, sondern vielmehr Ausnahmen vom Ausschließlichkeits- bzw. partiell vom Selbstlosigkeitsgebot dar. Mittels der auslandsoffenen Gestaltung der Regelungen zur partiellen Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 1 AO-E) und Raumüberlassung (§ 58 Nr. 3 AO-E) wird die bisherige Benachteiligung solcherart Unterstützungsleistungen gegenüber reinen Mittelbeschaffungskörperschaften aufgehoben.

c. Restriktionen durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung

Abgesehen von den gesetzlich begründeten Obstruktionen führen einzelne Ansichten der Finanzverwaltung und Rechtsprechung zur Unmittelbarkeit ebenso zu Problemen im Hinblick auf die Umsetzung von Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften. Nächstfolgend werden zwei signifikante Beispiele hierfür illustriert.⁹⁴³

So legt etwa die restriktive Beurteilung der Hilfspersonenvorschrift durch die Finanzverwaltung den Kooperationspartnern hohe Bürden auf. Hier sollte die Finanzverwaltung ihre Forderung nach einer Weisungsabhängigkeit der Hilfsperson zugunsten der Auffassung der jüngeren Rechtsprechung aufgeben. Das Finanzgericht Niedersachsen hatte das Merkmal am 08.04.2010 abgelehnt und es für ausreichend

empfundenen, „wenn die Tätigkeit jedenfalls hinsichtlich ihres Ziels im Wesentlichen durch die Körperschaft veranlasst ist.“⁹⁴⁴ Zuvor hatte sich bereits der 1. Senat am 17.02.2010⁹⁴⁵ indirekt zu der Voraussetzung geäußert und das Merkmal dahingehend gelockert, dass eine Zieldeterminierung, wie sie das Finanzgericht Niedersachsen wenig später direkt forderte, grundsätzlich genügt. Wenngleich die Finanzverwaltung nunmehr anerkennt, dass bei einer arbeitsteiligen Projektverwirklichung auch Hilfspersonen unmittelbar im Sinne von § 57 Abs. 1 S. 1 agieren können, ist dies momentan in bestimmten Sachverhaltskonstellationen praktisch nicht umsetzbar. Insofern der auftraggebende Kooperationspartner – entsprechend den Vorgaben der Finanzverwaltung – der Hilfsperson detaillierte Weisungen hinsichtlich des Inhalts und Umfangs der Leistung erteilt, handelt die Hilfsperson mit ihrem Beitrag gerade nicht selbständig und eigenverantwortlich i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO.

Das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 08.12.1997⁹⁴⁶, welches in der Literatur des Öfteren in einem Atemzug mit dem Unmittelbarkeitsgebot und Kooperationen angeführt wird, illustriert wiederum eine restriktive Sichtweise der Rechtsprechung. Aus Sicht des Gerichts verstieß ein Verein, welcher seine gemeinnützige Zielsetzung satzungsgemäß durch Veranstaltungen wie Tagungen förderte, gegen § 57 AO, da an den Veranstaltungen andere Körperschaften mitwirkten, für deren Beiträge der Verein nicht die inhaltliche Verantwortung übernahm. Eine demgemäße inhaltliche Verantwortungsübernahme für die Beiträge der Mitorganisatoren geht jedoch über den Wortlaut des § 57 Abs. 1 S. 1 AO, welcher keine alleinige Verwirklichung der eigenen Satzungsvorgaben fordert, hinaus. Vielmehr genügen ein Mitspracherecht hinsichtlich zentraler organisatorischer Entscheidungen (Einbindung in den Veranstaltungsablauf) und ein eigener Anteil, welcher selbständig und eigenverantwortlich zu erbringen ist und zum Gelingen der satzungsmäßigen Tätigkeit beiträgt.

d. Grenzüberschreitende Kooperationen – Zeichen setzen

Eine inländische steuerbegünstigte Körperschaft kann sich in jedem Staat der Welt gemeinnützig und mildtätig betätigen und zu diesem Zweck Kooperationen mit gemeinwohldienlichen Körperschaften vor Ort

eingehen – ein Wunschtraum? Abgesehen von einigen wenigen steuerbegünstigten Zwecken, deren Geltungsraum sich lediglich auf die Bundesrepublik Deutschland erstreckt, und den im Vergleich zur inländischen Zweckverwirklichung erhöhten Nachweispflichten (§ 90 Abs. 2 AO) steht dem grenzüberschreitenden Wirken auf dem ersten Blick nichts im Wege. Auch die im Nachgang zu den allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen zu prüfende Vorschrift des § 51 Abs. 2 AO stellt keine Schranke dar, da bei steuerbegünstigten Auslandsaktivitäten ein Ansehensbeitrag grundsätzlich bejaht wird.⁹⁴⁷ Sinniert man nun aber über die praktischen Optionen eines Auslandsengagements, kommen sogleich Zweifel an der mutmaßlichen Unkompliziertheit auf. Von der Gewährung partieller Unterstützungsleistungen über den Einsatz von ausländischen Hilfspersonen bis zur rechtlichen Verselbständigung eines Gemeinschaftsprojekts; das Unmittelbarkeitsgebot ist stets zu beachten und konstituiert sogleich Barrieren verschiedenster Größenordnungen.⁹⁴⁸

Dass die Erbringung erhöhter Nachweispflichten bei Auslandsengagements von der Finanzverwaltung als notwendig erachtet wird, um einen Missbrauch der Gemeinnützigkeit vorzubeugen, ist nachvollziehbar. Angesichts der Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes entstehen bei den gemeinnützigen Körperschaften auch keine unrealisierbaren Bürden. Im Gegensatz dazu bilden die zusätzlich zu erfüllenden Nachweispflichten im Falle eines Hilfspersoneneinsatzes in der Tat Beschwerneisse für Auslandsengagements, welche es zu eliminieren gilt. Neben der Nachweisführung führt jedoch vor allem die geografische Begrenzung einzelner Kooperationsformen zu Obstruktionen. So sind manche Kooperationsleistungen wie die Interessenkanalisierung in inländischen Dachkörperschaften (Begrenzung auf inländische Mitglieder) oder der Nebenzweck der Raumüberlassung (§ 58 Nr. 4 AO) auf das Inland limitiert; andere Kooperationsarten wie die partielle Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO erstrecken sich wiederum auf die Mitgliedstaaten der Europäischen Union und auf Staaten, auf die das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Selbst die vermeintlich weltoffene Vorschrift des § 58 Nr. 1 AO immaniert nicht alle gemeinwohldienlichen Kooperationsoptionen. Selbstredend fehlen für

Kooperationsformen wie Holdingkonstellationen, die momentan gesetzlich nicht geregelt sind, auch die grenzüberschreitenden Regelungsbestandteile.

Im Augenblick können inländische steuerbegünstigte Körperschaften somit nicht uneingeschränkt mit gemeinwohldienlichen Körperschaften auf der ganzen Welt kooperieren. Warum eigentlich nicht? Die restriktive Haltung anderer Staaten, welche sich grenzüberschreitenden Kooperationen im gemeinnützigen Bereich verschließen (z. B. Russland⁹⁴⁹), kann wohl kaum als Vorbild dienen. Vielmehr könnte Deutschland, als eine der führenden Industrienationen der Welt, hier ein deutliches Zeichen setzen. Im Bereich des Klima- und Umweltschutzes hat sich die Bundesrepublik bereits ambitionierte Ziele gefasst. Die Thematik dient zugleich als Paradebeispiel für die Notwendigkeit globaler Lösungsansätze. Auch die Ausdehnung des Auslandsengagements auf die Mitgliedstaaten der Europäischen Union stellt daher nur einen ungenügenden Zwischenschritt dar. Inländische steuerbegünstigte Organisationen müssen künftig in die Lage versetzt werden, globale Herausforderungen der Menschheit ebenso global zu bewältigen. Voraussetzung hierfür ist eine flexible und barrierefreie Zweckverwirklichung im Ausland; d. h., eine inländische steuerbegünstigte Körperschaft sollte bestenfalls auf alle in der Arbeit explizierten Kooperationsformen zurückgreifen können, wobei keine geografischen Begrenzungen bestehen dürfen. Diese Bedingung wäre künftig gegeben, sofern den explizierten Lösungsvorschlägen gefolgt wird. Im Gegensatz zu der unglücklichen Formulierung in § 51 Abs. 2 AO könnte die Bundesrepublik Deutschland damit realiter einen Ansehensgewinn im Ausland verzeichnen und zugleich einen wichtigen Beitrag zur weltweiten Vernetzung des Non-Profit-Sektors leisten.

Als Voraussetzung für die Anerkennung der grenzüberschreitenden Kooperationsleistung referenzieren die Vorschläge zur Gesetzesänderung zumeist darauf, dass der ausländische Kooperationspartner steuerbegünstigte Zwecke verwirklichen und einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG entsprechen oder nach dem Recht seines Sitzstaates als steuerbegünstigt anerkannt sein muss. Abgesehen von letzterer Option (Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im Sitzstaat) bezieht sich der aktuelle Gesetzeswortlaut des § 58 Nr. 1 AO auf ebenjene Bedingungen. Die Finanzverwaltung

verweist hierbei in puncto Nachweisführung einerseits auf die Satzung des ausländischen Mittelempfängers (ggf. in deutscher Übersetzung) und andererseits auf die Möglichkeit zur Auskunftseinholung beim Bundeszentralamt für Steuern.⁹⁵⁰ Falls die Änderungsvorschläge übernommen werden, könnte der erwartungsgemäßen Häufung von Anfragen an das Bundeszentralamt für Steuern mittels eines öffentlich zugänglichen Registers, welches bereits auf Konformität zu den obigen Voraussetzungen geprüfte ausländische Organisationen immaniert, entgegengewirkt werden. In diesem Zusammenhang sollten auch Direktspenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen in den Fokus rücken. Hüttemann/Helios forderten diesbezüglich bereits 2008 die Installation eines öffentlich einsehbaren Registers der in Deutschland als spendenbegünstigt anerkannten ausländischen gemeinnützigen Einrichtungen.⁹⁵¹ Obwohl der grenzüberschreitende Spendenabzug (§ 10b Abs. 1 EStG) mit deutlich strengeren Anforderungen an die ausländischen Empfängerorganisationen einhergeht, wäre die Errichtung eines gemeinsamen, zentralen Registers zweckmäßig.

2. Globale Würdigung des Unmittelbarkeitsgebots

a. Überprüfung des Gebots und Konsequenzen bei Verstößen

Den in der Prüfungsreihenfolge vorgelagerten materiellen Grundsätzen (§§ 52 bis 56 AO)⁹⁵² kommt bei der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung in der Praxis gemeinhin zwar ein höheres Gewicht zu; die steigende Kooperationsintensität hat aber auch dem Merkmal der Unmittelbarkeit diesbezüglich wieder mehr Relevanz verliehen. Das unten abgebildete Prüfungsschema differenziert zwischen dem gesamten und dem satzungsmäßigen Wirkungsbereich einer steuerbegünstigten Körperschaft und rekuriert damit auf die Ergebnisse der Untersuchung. Während die übrigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Gebote einer globalen Würdigung unterliegen, bezieht sich § 57 AO lediglich auf den satzungsmäßigen Wirkungsbereich der Körperschaft. Die im Voraus determinierten Maßnahmen zur Realisierung des Satzungszwecks (Satzungsvorgabe laut § 60 Abs. 1 S. 1 AO oder Beschluss der geschäftsführenden Organe)⁹⁵³ müssen in Konformität zum Unmittelbarkeitsgebot verwirklicht werden.

Welche Konsequenzen ergeben sich nun, falls die Körperschaft gegen das Gebot verstößt? Ein Rückgriff auf Ausnahmenvorschriften kommt, abgesehen vom Vorschlag eines § 57 Abs. 2 AO-E, jedenfalls nicht in Betracht. Nach Ansicht der herrschenden Lehre ist bei der Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung auf Vereinbarkeit zu den Voraussetzungen des allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 51 ff. AO) stets der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten.⁹⁵⁴ Dies bedeutet ergo, dass ein marginaler Verstoß gegen das Unmittelbarkeitsgebot nicht zugleich zur Versagung der Steuervergünstigungen für den relevanten Veranlagungszeitraum führt. Wie ist die Schwere eines Verstoßes jedoch überhaupt zu gewichten? Zunächst muss ermittelt werden, welche der intendierten Tätigkeiten die Körperschaft realiter verfolgt. Im nächsten Schritt sind diese Maßnahmen auf Vereinbarkeit zum Unmittelbarkeitsgebot zu überprüfen. Sollte eine satzungsmäßig avisierte Maßnahme, die nur einmalig durchgeführt wird und im Vergleich zum gesamten gemeinnützigen Engagement von untergeordneter Bedeutung ist, den Anforderungen des Gebots widersprechen, so sind grundsätzlich keine negativen Gesamtfolgen zu ziehen. Anders bewertet sich der Sachverhalt allerdings dann, wenn es sich um eine Haupttätigkeit der Körperschaft handelt; in dem Fall muss der Verstoß zum Entzug der Steuervergünstigungen für den überprüften Realisationszeitraum führen. Sofern ausnahmsweise keine Tätigkeit zur Zweckverwirklichung realisiert und anstelle dessen beispielsweise eine satzungsfremde Unterstützungsleistung für ein Großprojekt gewährt wird (z. B. partielle Mittelweitergabe i. S. d. § 58 Nr. 2 AO), entfällt die Überprüfung hingegen in Gänze. Die fehlenden Abstufungen zwischen Hinnahme ohne Konsequenzen und vollständigem Entzug der Gemeinnützigkeit bei Verstößen gegen materielle Grundsätze kritisiert auch Rainer Hüttemann. Abgesehen von der Vorschrift in § 63 Abs. 4 AO existieren keine gesetzlich statuierten Zwischenlösungen. Er fordert demnach folgerichtig die Einführung eines abgestuften Sanktionssystems.⁹⁵⁵ So könnten künftig auch weniger gravierende Verstöße gegen das Gebot der Unmittelbarkeit geahndet werden, was letztlich zu einer höheren Sensibilisierung der Geschäftsführung hinsichtlich der im Alltag bisweilen eher „stiefmütterlich“ behandelten Vorschrift führen würde.

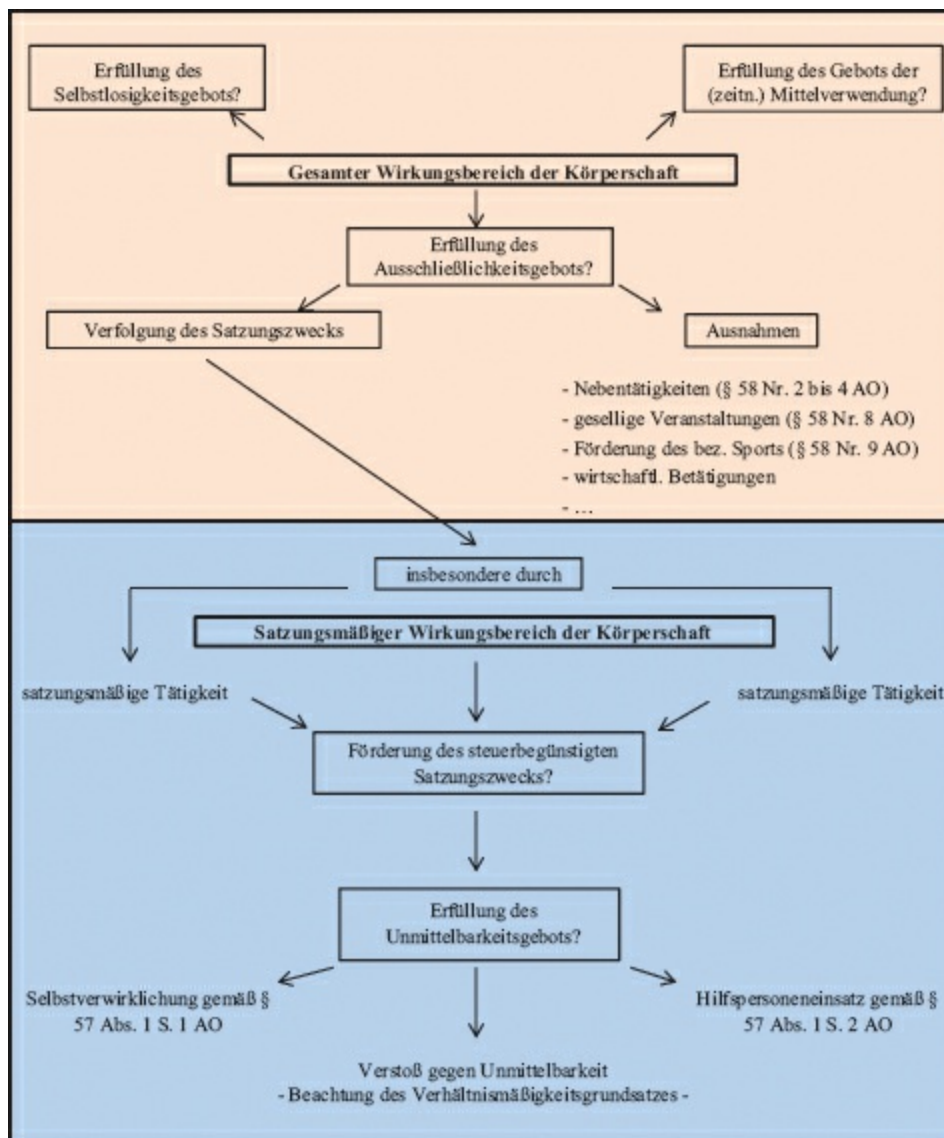


Abb. 14: Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung in Bezug auf § 57 AO

b. Unmittelbarkeit und wirtschaftliche Betätigung

In der Praxis kommt es des Öfteren vor, dass infolge einer satzungsmäßigen Tätigkeit zugleich Einnahmen generiert werden. Angenommen eine steuerbegünstigte Körperschaft verfolgt ihren Zweck satzungsmäßig mittels finanzieller oder materieller Projektbeteiligungen, Aufklärungsmaßnahmen sowie belehrenden Veranstaltungen. Zur Finanzierung letzterer Maßnahme erhebt die Körperschaft Teilnahmegebühren. Hinsichtlich der Überprüfung der Tätigkeiten auf Konformität zum Unmittelbarkeitsgebot ergeben sich keine Unterschiede; alle drei Maßnahmen müssen den Vorgaben des § 57 AO entsprechen.⁹⁵⁶ Angesichts der Tatsache, dass die Einnahmen aus den belehrenden

Veranstaltungen regelmäßig zur Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) führen, sind für diese Maßnahme zusätzlich die Regelungen zur wirtschaftlichen Betätigung einer steuerbegünstigten Körperschaft (§§ 64 – 68 AO) einschlägig. Der beschriebene Sachverhalt bedingt die Prüfung der Zweckbetriebsvorschriften (§§ 65 – 68 AO), da es sich um eine satzungsmäßig intendierte Maßnahme handelt. In einer demgemäßen Konstellation sehen manche eine Verbindung zwischen § 57 AO und den Zweckbetriebsvoraussetzungen. Dies ist vor allem auf die näheren Erläuterungen der Finanzverwaltung zu § 65 AO sowie der Rechtsprechung zu § 66 AO zurückzuführen, welche jeweils den Terminus „unmittelbar“ implizieren, jedoch auf einen anderen Sinngehalt rekurren.⁹⁵⁷ Realiter stehen die Vorschriften aber – wie in den obigen Ausführungen bereits erwähnt – nicht in Beziehung zueinander; es bedarf jeweils einer gesonderten Prüfung. So verwehrte der 1. Senat in seiner Entscheidung vom 17.02.2010⁹⁵⁸ der Klägerin die Berufung auf die spezielle Zweckbetriebsvorschrift des § 66 AO, obwohl er jener zuvor die Unmittelbarkeit der Hilfspersonentätigkeit attestierte.⁹⁵⁹ Die Erfüllung der materiellen Voraussetzung des § 57 AO bietet auch keine Gewähr auf Konformität zur allgemeinen Zweckbetriebsbestimmung des § 65 AO. In Entsprechung hierzu verneinte etwa das Finanzgericht Münster am 30.11.2011 einer GmbH, welche Laborleistungen für Krankenhäuser erbrachte, trotz vorheriger Anerkennung der Unmittelbarkeit die Berufung auf die allgemeine Zweckbetriebsvorschrift, da sie gegen die Wettbewerbsklausel des § 65 Abs. 3 AO verstieß.⁹⁶⁰ Wäre auch der umgekehrte Fall denkbar? Prinzipiell nicht, da ein Verstoß gegen das Unmittelbarkeitsgebot zum Verlust der Steuervergünstigung für den betreffenden Veranlagungszeitraum führt und demzufolge die Zweckbetriebsvorschrift nicht mehr in Betracht kommt. Liegt nur ein marginaler Verstoß vor, könnte hingegen der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zur Anwendung kommen und die Steuervergünstigungen weiterhin zulassen.⁹⁶¹ Ein signifikanter Verstoß gegen einen materiellen Grundsatz bedingt somit automatisch die Nichtanwendbarkeit der Zweckbetriebsvorschriften. Im Gegensatz dazu führt die Qualifizierung einer satzungsmäßig avisierten wirtschaftlichen Tätigkeit als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht zugleich zur Verletzung des Unmittelbarkeitsgebots.

c. Das Gebot und die Moderne – ein Widerspruch?

Aus der vorliegenden Arbeit muss die Quintessenz gezogen werden, dass das Unmittelbarkeitsgebot in seiner jetzigen Form nicht mehr zeitgemäß ist. Der Terminus „Kooperation“ hat sich über die letzten Jahre in den Köpfen der Entscheidungsträger gemeinnütziger Organisationen immer fester verankert; ein Ende dieses Prozesses ist nicht abzusehen. Wir leben mittlerweile auf einem transparenten Planeten; dank der enormen Fortschritte der Informationstechnologie lichtet sich der Nebel und die Realität offenbart die vielseitigen Probleme und Ungerechtigkeiten im Diesseits. Inländische steuerbegünstigte Körperschaften können selbstredend davor nicht ihre Augen verschließen und agieren international im Verbund mit Gleichgesinnten. Eine gesetzliche Umstrukturierung und ein Perspektivenwechsel der Finanzverwaltung und Rechtsprechung in bestimmten Punkten, entsprechend den Lösungsvorschlägen der Arbeit, würde eine Angleichung an die „Moderne“ bewirken und gemeinwohldienlichen Kooperationen keine gemeinnützigkeitsrechtlichen Bürden mehr auferlegen.

Nun hängt seit geraumer Zeit bereits das Damoklesschwert der Fachexperten über dem Gebot. So plädierte schon Detlev Fricke in seiner Dissertation aus dem Jahr 1967, in welcher er untersuchte, ob eine Aufrechterhaltung des Unmittelbarkeitsgebots noch opportun sei, für dessen Abschaffung.⁹⁶² In Entsprechung zu den obigen Aussagen zur Historie und Interpretation des Merkmals⁹⁶³ verwies er zunächst darauf, dass die historischen, universellen Sinndeutungen der Rechtsprechung zur Unmittelbarkeit nicht mehr einschlägig sind.⁹⁶⁴ Infolge der zwischenzeitlichen Implementierung detaillierter Regelungen zum steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 17 bis 19 StAnpG und GemVO)⁹⁶⁵ war das weite Unmittelbarkeitsverständnis des Reichsfinanzhofs zu diesem Zeitpunkt bereits als überholt anzusehen. Die Rechtsgrundlagen jener Sachverhalte, welche die Rechtsprechung früher mit dem Unmittelbarkeitsmerkmal in Verbindung setzte, finden sich heute etwa in den §§ 55, 56 und 64 AO wieder.⁹⁶⁶ Ferner sah Fricke angesichts der zahlreichen Ausnahmenvorschriften, die eine „mittelbare Förderung“ durch Weitergabe „finanzieller, persönlicher oder sachlicher Mittel“ ermöglichten, eine Unterminierung des Prinzips der Selbstverwirklichung

– als seines Erachtens letztverbliebenen Rechtfertigungsgrund – gegeben.⁹⁶⁷ Diese Sichtweise bildet im Prinzip bis heute das Hauptargument des Appells nach einer Streichung des Unmittelbarkeitsgebots. Paul Kirchhof etwa verzichtet in seinem Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts unter Verweis auf die Aussage Peter Fischers, nach der die Ausnahmevorschriften in § 58 Nr. 1 bis 4 AO das Gebot bis zur Bedeutungslosigkeit entwerten⁹⁶⁸, auf die Vorschrift.⁹⁶⁹ Nun ist im Laufe der Untersuchung ein Erkenntnisgewinn eingetreten, der diese Aussage ins Wanken bringt: Die steuerlich unschädlichen Tätigkeiten bilden nämlich vielmehr einerseits einen eigenen steuerbegünstigten Zweck (§ 58 Nr. 1 AO) und andererseits Ausnahmen vom Ausschließlichkeits- bzw. Selbstlosigkeitsgebot (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO). Ferner stellt auch die endogene Ausnahmevorschrift für Dachkörperschaften eher einen eigenen steuerbegünstigten Zweck dar. Was heißt dies im Hinblick auf die Bedeutung des Unmittelbarkeitsgebots? Der Geltungsbereich des Gebots hat sich im Vergleich zur bisherigen Sichtweise verengt. § 57 AO bezieht sich einzig und allein auf die Art und Weise der Verwirklichung der satzungsmäßigen Tätigkeiten zur Erfüllung des Satzungszwecks. Es geht also nicht darum, das Tätigwerden der Körperschaft in Beziehung zu einem realisierten „Erfolg“ im steuerbegünstigten Bereich zu setzen. Diese Funktion übernimmt bereits das Ausschließlichkeitsgebot; es besagt, dass die Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke bzw. partiell Nebenzwecke (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO), die anderen steuerbegünstigten Zwecken und damit dem gemeinnützigen Bereich in Gänze dienen, verfolgen darf. Das Ausschließlichkeitsgebot wirkt ergo wie ein Schutzschirm gegen ein gemeinwohlschädliches Engagement der Körperschaft. Während § 56 AO den gesamten Tätigkeitsbereich der Organisation umfasst, konzentriert sich das Unmittelbarkeitsgebot nur auf die Umsetzung der konkreten Satzungsvorgaben. Es zielt somit auf die Zurechnung der satzungsmäßig zu bestimmenden Art der Zweckverwirklichung (§ 60 Abs. 1 S. 1 AO) zu einem Tätigwerden der Körperschaft i. S. d. § 57 Abs. 1 AO ab. Letztlich bindet es die Körperschaft daran, ihre angekündigten Maßnahmen zur Förderung eines steuerbegünstigten Zwecks auch eigeninitiativ umzusetzen. Ausgehend von diesem Verständnis verdichtet sich der Sinngehalt des Gebots auf folgende Schlagwörter: Transparenz und Vertrauen. Ungeachtet der

mannigfachen Freiheiten, die gemeinnützige Körperschaften aufgrund der Nebentätigkeitsvorschriften (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO) haben, sind sie dennoch dazu verpflichtet, ihre satzungsmäßigen Versprechungen selbst einzuhalten. Es mag Spender geben, die sich unter einer Vielzahl von gemeinnützigen Organisationen, die dem gleichen Zweck dienen, nur wegen der proklamierten Zweckumsetzung in der Satzung für eine bestimmte Körperschaft entschieden haben. Für den Zuwendungsgeber ist es in dem Fall mit Sicherheit wichtig, dass dieser Ankündigung auch entsprechende Taten folgen.

Unter Zugrundelegung des Gesagten ergibt sich nunmehr folgende Frage: Wie essentiell ist eine demgemäße Vorschrift für die Rechtfertigung von Steuervergünstigungen für Organisationen, die gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgen? Der Signifikanz, neben dem intendierten steuerbegünstigten Zweck auch die Art und Weise der geplanten Umsetzung in der Satzung zu bestimmen, hat der Gesetzgeber in § 60 Abs. 1 S. 1 AO Ausdruck verliehen. Ohne eine solche Detailfestlegung könnten die Finanzämter im Rahmen der Prüfung der formellen Gemeinnützigkeit nicht bewerten, ob die Körperschaft mit ihren geplanten Maßnahmen tatsächlich einen steuerbegünstigten Zweck verwirklichen wird. Ferner vermitteln diese Vorgaben interessierten Dritten („Stakeholder“) ein Bild davon, welche Intentionen die Körperschaft en détail verfolgt. Eine tatsächliche Umsetzung muss gewährleistet sein; dies verlangt auch § 63 Abs. 1 AO. Wäre es denn nun gravierend, wenn die Organisation ihre Zielsetzungen nicht selbst i. S. d. § 57 Abs. 1 AO realisiert, sondern anderen Personen überlässt? Ja, denn jene avisierten Tätigkeiten verleihen der Organisation überhaupt erst den würdevollen Umhang der steuerlichen Gemeinnützigkeit und rechtfertigen die Unterstützung informierter Dritter. Den Ankündigungen der Körperschaft zur Zweckerfüllung müssen ihrerseits auch entsprechende Taten („Eigeninitiative“) folgen. Global betrachtet stärkt dieses Diktat zur Wahrung der Glaubwürdigkeit zugleich das sog. „organisationsgebundene Förderkonzept“⁹⁷⁰. Das Unmittelbarkeitsgebot bindet die Adressaten direkter Steuervergünstigungen enger als zuvor an ihre Satzungsvorgaben und verhilft jenem System der steuerlichen Gemeinwohlförderung zu neuem Glanz. Es stemmt sich gegen den Gedanken eines „gemeinnützigen Einheitsbreis“; dem individuellen Förderkonzept einer Organisation

gebührt Konzentration und Begeisterung: Nur hier kann eine Bewertung und Kontrolle nach den Maßstäben der Gemeinnützigkeit erfolgen; nur hier zeitigt sich Idealismus in persönlicher Eigenart und ermöglicht die Entfaltung „hauseigener“ Sachkunde⁹⁷¹. Dem Gegenargument, der Gefahr der Förderung von Abschottungstendenzen, nimmt die vorliegende Arbeit sogleich den Wind aus dem Segel.

Eine weitere Argumentationsgrundlage gegen den materiellen Grundsatz recurriert auf die fehlende Verankerung des Gebots im europäischen Vergleich. So besitzt lediglich Österreich eine analoge Regelung.⁹⁷² Der Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE) vom 08.02.2012⁹⁷³ impliziert daher wohl auch keine etwaige Vorschrift. Birgit Weitemeyer sieht hierin ein Indiz dafür, dass die Intention des Gebots auch durch andere Vorschriften mitgetragen werden könnte.⁹⁷⁴ Eines steht fest: Über eine grundlose Abschaffung des Gebots, nur weil andere Rechtsordnungen darauf verzichten, muss nicht sinniert werden. Allerdings ist es in der Tat eine Überlegung wert, ob ein anderer materieller Grundsatz nicht den verbliebenen Sinngehalt des § 57 AO einschließen kann.⁹⁷⁵

d. Mögliche Reformansätze: Umgliederung oder Umbenennung des Gebots?

Wie die obigen Ausführungen verdeutlichen, sollte eine ersatzlose Streichung des § 57 AO nicht in Erwägung gezogen werden. Angesichts des verengten Geltungsbereiches wäre jedoch eine Integration der Regelungsbestandteile in einen anderen materiellen Grundsatz denkbar. Hierfür käme vornehmlich das Ausschließlichkeitsgebot in Betracht. Ursächlich für diese Überlegung ist weniger die Tatsache, dass sich die Unmittelbarkeitsprämisse aus ebenjenem Gebot entwickelt hat⁹⁷⁶; entscheidend ist vielmehr die Intention des § 56 AO, welche sich auf die ausschließliche Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft bezieht. Ein zweiter Absatz könnte, darauf bezugnehmend, in Entsprechung zu § 57 AO-E⁹⁷⁷ nähere Ausführungen zur Verwirklichung dieser Zielvorgabe enthalten; der Terminus „unmittelbar“ wäre an dieser Stelle nunmehr redundant. Die Ausnahmenvorschriften vom Ausschließlichkeitsgebot bezögen sich

weiterhin auf den ersten Absatz. Stellt dies jedoch wirklich die Ideallösung dar? Letztlich würde die Vorschrift infolge des Wegfalls eines materiellen Gebots und der gleichzeitigen Erweiterung eines anderen nur umpositioniert. Ferner wäre das Ausschließlichkeitsgebot deutlich komplexer, was wiederum zu Verständnisschwierigkeiten im Umgang mit der Vorschrift führen könnte.

Im Vergleich zur Umgliederung stellt die Beibehaltung der Vorschrift im Sinne eines § 57 AO-E⁹⁷⁸ somit die sinnvollere Alternative dar. Angesichts der Erkenntnisse dieser Arbeit wäre jedoch eine Umbenennung anzuraten, um dem tatsächlichen Sinngehalt des Gebots mehr Ausdruck zu verleihen. Dahingehend kämen etwa die Termini „Selbständigkeit“ oder „Eigeninitiative“ in Frage.

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
ABl. EG, ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften; ab 2003 Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-E	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO-StB	Der AO-Steuer-Berater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BAG	Bundesarbeitsgericht
BaWü	Baden-Württemberg
Bay.	Bayern
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bbg.	Brandenburg
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt

BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BR	Bundesrat
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
bspw.	Beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzgl.	Bezüglich
bzw.	Beziehungsweise
Com	European Commission
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
DRG	Diagnosis Related Groups
Drucks.	Drucksache
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV,	DVO Durchführungsverordnung
e.V.	eingetragener Verein
EEA	Einheitliche Europäische Akte
ebd.	Ebenda
EFC	Einheitliche Europäische Akte
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung

EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ErbStB	Erbschaft-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EURATOM	Europäische Atomgemeinschaft
evtl.	Eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f., ff.	folgend, folgende
FA, FÄ	Finanzamt, Finanzämter
FG	Finanzgericht
FinMin.	Finanzminister(ium)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
G	Gesetz
GBL	Gesetzblatt
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GemVO	Gemeinnützigkeitsverordnung
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
ggf.	Gegebenenfalls
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	Grundsätzlich
GrSt	Grundsteuer
GWR	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
h. L.	herrschende(r) Lehre
h. M.	herrschende(r) Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
hrsg., Hrsg.	herausgegeben, Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in diesem Sinne
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von
i. R.	im Rahmen
i. S.	im Sinne
i. S. d. (e.)	im Sinne der/s (einer/s)
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
inkl.	Inklusive
insb.	Insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
JurisPK	Juris PraxisKommentar
KapGes	Kapitalgesellschaft(en)
KG	Kammergericht; Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStHA	Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift (Zeitschrift)

lfd.	Laufende
LG	Landgericht
m. V. a.	mit Verweis auf
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem
n. F.	neue Fassung
n. h. L.	nach herrschender Lehre
Nachdr.	Nachdruck
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report (Zeitschrift)
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
Nr., Nm.	Nummer, Nummern
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZBau	Neue Zeitschrift für Baurecht und Vergaberecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLG-NL	OLG-Rechtsprechung Neue Länder
R	Richtlinie
RAO	Reichsabgabenordnung
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsa- chen
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Rpfleger	Der Rechtspfleger (Zeitschrift)
Rs.	Rechtssache

RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
s.	Siehe
s. a.	siehe auch
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des EuGH und des Gerichts erster Instanz
sog.	sogenannte(r)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stgb.	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
S&S	Stiftung & Sponsoring (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem; und andere
u. U.	unter Umständen
UG	Unternehmergesellschaft
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatzsteuer-Richtlinien
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
v.	von; vom
Var.	Variation / Variante
VereinsG	Vereinsgesetz
vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
vs.	Versus
z. B.	zum Beispiel

z. T.	zum Teil
ZSt	Zeitschrift zum Stiftungswesen
ZStV	Zeitschrift zum Stiftungs- und Vereinswesen

Literaturverzeichnis

- Adloff, Frank* Förderstiftungen: Eine Untersuchung zu ihre Destinätären und Entscheidungsprozessen, Maecenata Institut: Opusculum Nr. 9, Berlin
- Adloff, Frank/Velez, Andrea* Operative Stiftungen: Eine sozialwissenschaftliche Untersuchung zu ihrer Praxis und ihrem Selbstverständnis, Maecenata Institut: Opusculum Nr. 8, Berlin 2001.
- Arndt, Hans-Wolfgang/Fischer, Kristian* Europarecht, 9. Aufl., Heidelberg 2008.
- Augsten, Ursula/Bartmuß Ralph/Rehbein, Stephan/Sausmekat, Alexandra* Besteuerung im Krankenhaus, Wiesbaden 2008.
- Backhaus, Klaus/Piltz, Klaus* Strategische Allianzen – eine neue Form kooperativen Wettbewerbs?, Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1990, Sonderheft 27.
- Bamberger, Heinz Georg/Roth, Herbert* Beck'scher Online-Kommentar BGB], Kommentar (Stand: 11/2012), 2. Aufl., München.
- Baumbach, Adolf/Hopt, Klaus J.* Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), Beck'sche Kommentare, 34. Aufl., München 2010
- Baumbach, Adolf/Hueck, Alfred* Kommentar GmbHG, GmbHG: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung 68. Aufl., München 2010.
- Becker, Enno/Riewald, Alfred/Koch, Karl* Kommentar RAO, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Bd. 1, 9. Aufl., Köln 1963.
- Beermann, Albert/Gosch, Dietmar* Kommentar AO, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: mit Nebengesetzen, EuGHVerfahrensrecht, Kommentar (Loseblatt), Stand: 06/2009, Bonn 1995
- Bender, Roland* Software-Anwenderforum. Ein Beispiel für Kooperation von Stiftungen, S&S 2009, H. 4 2425.
- Handbuch Stiftungen: Ziele - Projekte -

<i>Bertelsmann Stiftung</i>	Management - rechtliche Gestaltung, 1. Aufl Wiesbaden 1998.
<i>Beuthien, Volker/Gummert, Hans</i>	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrech V: Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts, 3. / München 2009.
<i>Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG</i>	Brockhaus-Enzyklopädie Online, 21. Aufl., http://www.brockhaus-enzyklopaedie.de , M: 2005.
<i>Birk, Dieter</i>	Steuerrecht, 15. Aufl., Heidelberg 2012.
<i>BMF</i>	Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung d Gemeinnützigkeitsund Spendenrechts, Schriftenreihe des Bundesministerium der Fi Heft 40, Bonn 1988.
<i>Bouché, Jacques J.</i>	Zusammenrücken in der Krise?: Grenzüberschreitende Kooperation von Stift S&S 2009, H. 6, S. 40.
<i>Brill, Mirko Wolfgang</i>	Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung: Was haben gemeinnützig Körperschaften zu beachten, GWR 2012, S.
<i>Buchna, Johannes/Seeger, Andreas/Brox, Wilhelm</i>	Gemeinnützigkeit im Steuerrecht: Die steuer Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und Körperschaften, Steuerliche Spendenbehand 10. Aufl., Achim 2010.
<i>Bundesverband Deutscher Stiftungen</i>	Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2005, 5. Aufl.,Berlin 2005.
<i>Bundesverband Deutscher Stiftungen</i>	Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2011]: Bd Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen, 7. Aufl., Berlin 2011.
<i>Bundesverband Deutscher Stiftungen</i>	Stiftungsreport 2012/13: Auftrag Nachhaltig Wie Stiftungen den sozialen Zusammenhalt Berlin 2012.
<i>Bundesverband Deutscher Stiftungen</i>	Stiftungsreport 2013/14: Auftrag Nachhaltig Wie Stiftungen Wirtschaft und Gemeinwohl verbinden, Berlin 2013.
<i>Bunjes, Johann</i>	Kommentar UStG, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., München 2012.
<i>Burhoff, Detlef</i>	Vereinsrecht: Ein Leitfaden für Vereine, 7. / Herne 2008.

Calliess, Christian/Ruffert, Matthias

Das Verfassungsrecht der Europäischen Union
Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar
Aufl., München 2011.

Charities Aid Foundation

UK Giving 2009: An overview of charitable
in the UK 2008/09,
http://www.cafonline.org/pdf/UK_Giving_2008_09.pdf,
01.12.2010, 18:00 Uhr.

Desens, Marc

Bindung der Finanzverwaltung an die
Rechtsprechung: Bedingungen und Grenzen
Nichtanwendungserlasse, Tübingen 2011.

Deutscher Franchise-Verband

Ethikkodex für Mitglieder, assoziierte Mitgl.
und assoziierte Experten des Deutschen Franchise-
Verbandes e.V., 2008,
<http://www.franchiseverband.com/franchise-kodex.html>, 27.01.12, 20:16 Uhr.

Deutscher Spendenrat e.V.

Studie: Spendenjahr 2012: Trends und Progn.
<http://www.spendenrat.de/download.php?f=a09732ffe117698b65085f1f8b2b1a64>,
16.11.2012, 17:00 Uhr.

Deutsches Verbände Forum

Studien & Statistiken,
<http://www.verbaende.com/hintergruende/statistiken.php>, 20.12.2012, 10:40 Uhr.

DIHK

Mit Kooperationen zum Erfolg!: Praxisleitfaden
Unternehmenskooperation, Bonn 2002.

*Dötsch, Ewald/Pung,
Alexandra/Möhlenbrock, Rolf*

Die Körperschaftsteuer: Kommentar zum
Körperschaftsteuergesetz, zum
Umwandlungssteuergesetz und zu den
einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der
Anteilseignerbesteuerung (Loseblatt, Stand:
03/2010), Stuttgart.

*Dötsch, Ewald/Patt, Joachim/Pung,
Alexandra/Möhlenbrock, Rolf*

Umwandlungssteuerrecht: Umstrukturierung
Unternehmen, Verschmelzung, Spaltung,
Formwechsel, Einbringung, 7. Aufl., Stuttgart

Droege, Michael

Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Tübingen
2010.

Dudenredaktion

Duden - Deutsches Universalwörterbuch: das
umfassende Bedeutungswörterbuch der deutschen
Gegenwartssprache mit: mehr als 500 000
Anwendungsbeispielen sowie Angaben zu
Rechtschreibung, Aussprache, Herkunft, Grammatik

- und Stil ; rund 150 000 Stichwörtern und Redewendungen ; übersichtlichen Kastenart mit praktischen Hinweisen zum angemessenen Wortgebrauch, 6. Aufl., Mannheim 2007.
- BGB Kommentar, Bürgerliches Gesetzbuch, Handkommentar mit AGG, EGBGB (Auszug), ErbbauRG, LPartG, ProdHaftG, UVBVG, VersAusglG und WEG, 13. Aufl., Köln 2011.
- Die gemeinnützige GmbH: Bedeutungswandel Organisationsrealität der gGmbH, Hamburg
- Projektübergreifende Kooperation bei Ingenieuren und Architekten, NZBau 2008, S. 551-556.
- Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 2 Abgabenordnung S&S 1999, H. 5, S. 19-21.
- Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen bei Beteiligung an Kapital- und Personengesellschaften S&S 2005, Rote Seiten, H. 6, S. 1-12.
- Die Interessengemeinschaft: Eine gesellschaftsrechtliche kartellrechtliche Untersuchung, Köln 1966.
- Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre 5. Aufl., Berlin 2005.
- Kölner Tage – Gemeinnützigkeitsrecht: Aktuelle Entwicklungen und praxisorientierte Gestaltungshinweise, Tagungsskript zum Seminar vom 25. bis 26.11.2010, Köln.
- Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Subjekt der Umsatzsteuer: Alte und neue Problemstellungen, UStB 2004, S. 27-32.
- Social Franchising: Ein Kooperationsmodell zur Vervielfältigung erfolgreicher Lösungen, S&S 2007, S. 16-17.
- Franchise-Vertrag, 4. Aufl., München 2010.
- Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, Diss., Berlin 1991.
- Handbuch Europarecht – Bd. 5: Wirkungen und Rechtsschutz, Berlin 2010.
- Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“
- Erman, Walter*
- Ermgassen, Wilhelm*
- Eusani, Guido/Eusani, Renato*
- Eversberg, Horst*
- Eversberg, Horst*
- Fikentscher, Wolfgang*
- Fischer, Lutz/Kleineidam, Hans-Jochen/Warneke, Perygrin*
- Fischer, Peter/Hüttemann, Rainer*
- Fittkau, Herbert*
- Fleisch, Hans*
- Flohr, Eckhard*
- Franz, Christoph*
- Frenz, Walter*

<i>Fricke, Detlev</i>	Zweckverwirklichung im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht noch aufrechtzuerhalten, Diss., Göttingen 1967.
<i>Fröhls, Michael</i>	Internationale Joint Ventures: Eine finanztheoretische Analyse aus Sicht der Eigenkapitalgeber, Diss., Wiesbaden 1995.
<i>Frotscher, Gerrit/Maas, Ernst</i>	Praxis-Kommentar KStG, GewStG, UmwStG, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umwandlungssteuer (Loseblatt, Stand: 08/2010), Freiburg.
<i>Gersch, Eva-Maria</i>	Neue Verwaltungsregelungen zur Gemeinnützigkeit: Neuregelungen und Präzisierungen durch Änderung des AEAO, StB 2012, S. 176-181.
<i>Giefers, Hans-Werner/Ruhkamp, Martin</i>	Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Umfang, Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare, die Rechtspraxis, 5. Aufl., Freiburg 2003.
<i>Göthel, Stephan R.</i>	Internationales Privatrecht des Joint Venture, 1999, S. 566-576.
<i>Gosch, Dietmar</i>	Kommentar KStG, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl. München 2009.
<i>Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin</i>	Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, München 2009.
<i>Gretzinger, Susanne</i>	Strategische Gestaltung des Outsourcing im deutschen Maschinenbau: Eine empirische Studie auf Basis des Resource-Dependence-Ansatzes, Mering 2008.
<i>Grützner, Thomas/Jakob, Alexander</i>	Compliance von A-Z, München 2010.
<i>Gummert, Hans/Weipert, Lutz</i>	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts 1: BGB-Gesellschaft, Offene Handelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft, Partenreederei, E. Aufl., München 2009.
<i>Haase, Florian</i>	Internationales und Europäisches Steuerrecht, Aufl., Heidelberg 2009.
<i>Halter, Ulrich</i>	Europarecht – Dogmatik im Kontext, 2. Aufl. Tübingen 2007.
	Kommentar UStG], Umsatzsteuergesetz: Mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Umsatzsteuer-Richtlinien,

<i>Hartmann, Alfred/Birkenfeld, Wolfram/Hille, Jürgen</i>	Verwaltungsanweisungen, Nebengesetzen, Verordnungen sowie den einschlägigen internationalen Verträgen und Abkommen (Loseblatt, Stand: s. Fn. im Text), 7.Aufl., B 1991-.
<i>Hellfeier, Michael</i>	Strategische Allianzen – Ein wertorientiertes Strategiekonzept zur Steigerung der Perform einer Unternehmung, Diss., Zürich 1999.
<i>Herberger, Maximilian/Martinek, Michael/Rüßmann, Helmut/Weth, Stephan</i>	JurisPK-BGB, Juris PraxisKommentar, Internationales Privatrecht, 5. Aufl., Saarbrü 2011.
<i>Hermes, HeinzJosef/Schwarz, Gerd</i>	Outsourcing: Chancen und Risiken, Erfolgsf rechtssichere Umsetzung, Freiburg 2005.
<i>Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt</i>	Kommentar EStG/KStG, Einkommensteuer- Körperschaftsteuergesetz, Kommentar (Lose Stand: 10/2011), Köln
<i>Heuermann, Bernd/Brandis, Peter</i>	Blümich, Kommentar EStG, KStG, GewStG Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuer Gewerbesteuergesetz, Kommentar (Loseblat Stand: 09/2009), München.
<i>Holland, Ludger</i>	Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – Neues zur Hilfsperson, DS 2010, S. 2057-2060.
<i>Holt, Thomas von/Koch, Christian</i>	Gemeinnützige GmbH, 2. Aufl., München 2
<i>Horn, Diana</i>	Die gemeinnützige GmbH] vor dem Hinterg des Steuer- und Gesellschaftsrechts, Hambur
<i>Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin</i>	Kommentar AO, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar (Losebl Stand: s. Fn. im Text), Köln.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68 AO), 1 2002, S. 1337-1347.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des „Ansehens“?, DB 2008, S. 1061-1063.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“, DB 2012, S. 2!
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., Köln 2012.

<i>Hüttemann, Rainer</i>	Vorwort, npoR 2012, Heft 2, S. 1.
<i>Hüttemann, Rainer/Helios, Marcus</i>	Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 9.5.2007, IStR 2008, S. 39-44.
<i>Hüttemann, Rainer/Schauhoff, Stephan</i>	Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“ – eine unmittelbare Gefahr für gemeinnützige Körperschaften, FR 2007, S. 1133-1139.
<i>Hüttemann, Rainer/Schauhoff, Stephan</i>	Der BFH als Wettbewerbshüter – Neue Rechtsprechung zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb, DB 2011, S. 319-325.
<i>Hufeld, Ulrich,</i>	Die Vertretung der Behörde, Tübingen 2003
<i>Jachmann, Monika</i>	Gemeinnützigkeit, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG), Bd. 26, Köln 2003.
<i>Jachmann, Monika</i>	Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht, Z 2003, S. 35-46.
<i>Jachmann, Monika/Liebl, Klaus</i>	Gemeinnützigkeit kompakt]: Grundlagen und Leitlinien für die Praxis, Stuttgart 2009.
<i>Jacobs, Dietrich</i>	Internationale Besteuerung von mittelständischen Unternehmen in der Rechtsform von Personengesellschaften: Rechtsprobleme und Auswirkungen auf die betriebliche Standortwahl, Diss., Köln 2011.
<i>Jacobs, Otto H.</i>	Unternehmensbesteuerung und Rechtsform: Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 4. Aufl., München 2009.
<i>Jacobs, Otto H.</i>	Internationale Unternehmensbesteuerung: Die Besteuerung von Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 7. Aufl., München 2009.
<i>Kiefer, Regine</i>	Internationale Kooperation gemeinnütziger Stiftungen - GbR - Rechtswahlvereinbarung Gesellschaftsstatut, NZG 2000, S. 352-355.
<i>Kirchhof, Paul</i>	Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2007.
<i>Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut, Mellinghoff, Rudolf</i>	Kommentar EStG, Einkommensteuergesetz, 73. Aufl., München 2008.
Kommentar (Loseblatt, Stand: 12/2008), Heidelberg.	

<i>Klein, Franz</i>	Kommentar AO, Abgabenordnung – einschl. Steuerstrafrecht –, Kommentar, 11. Aufl., München 2012.
<i>Kluge, Volker</i>	Das Internationale Steuerrecht: Gemeinschafts- und Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Aufl., München 2000.
<i>Koch, Karl/Scholtz Rolf-Detlev</i>	Kommentar AO, Abgabenordnung: AO, Kommentar, 5. Aufl., Köln 1996.
<i>Kötz, Hein/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Walz, Rainer W.</i>	Non Profit Law Yearbook 2003, Köln 2004.
<i>Koller, Ingo/Roth, Wulf-Henning/Morck, Winfried</i>	Kommentar HGB, Handelsgesetzbuch, Kommentar, 7. Aufl., München 2011.
<i>Krafka, Alexander/Willer, Heinz/Kühn, Ulrich</i>	Registerrecht, Handbuch der Rechtspraxis, 5. Aufl., München 2010.
<i>Kwon, Jun Hwa</i>	Outsourcing der Personalfunktion: Eine beschäftigungssystemfundierte theoretische und empirische Analyse, Diss., Paderborn 2010.
<i>Lang, Fritz/Mulansky, Katja/Mulansky, Thomas</i>	Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Recht und Besteuerung, Gestaltungspraxis, Stuttgart 2000.
<i>Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm</i>	Kommentar GewStG, Kommentar zum Gewerbesteuer-Gesetz (Loseblatt, Stand: s. Freizeitspendenabzug), 9. Aufl., Köln 1995.
<i>Leopold, Peter/Madle, Ulrich/Rader, Jürgen</i>	Praktikerkommentar AO, Abgabenordnung, 71. Aufl., München 2009.
<i>Löffelholz, Josef</i>	Unternehmensformen und Unternehmenszusammenschlüsse: Personenunternehmen, Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, öffentliche Unternehmen, Unternehmensverbände, Konsortien, Kartelle, Interessengemeinschaften, Konzerne, Trusts, Wiesbaden 1993.
<i>Loritz, Karl-Georg</i>	Die Mitarbeit Unternehmensbeteiligter: Arbeitsverhältnisse und steuerrechtliche Probleme, Konstanz 1984.
<i>Lutter, Marcus</i>	Holding-Handbuch: Recht - Management - Steuer, 4. Aufl., Köln 2004.
<i>Lutter, Marcus/Hommelhoff, Peter</i>	Kommentar GmbHG, GmbH-Gesetz, Kommentar, 17. Aufl., Köln 2009.
	Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 12. Aufl., München 2009.

<i>Märkle, Rudi. W./Alber, Matthias</i>	Stuttgart 2008.
<i>Menges, Evelyne</i>	Fördernde Tätigkeit von Nonprofit-Organisationen (NPO) – Förderverein und Förderstiftung, S. 107, 2004, Rote Seiten, H.1.
<i>Meyn, Barbara</i>	Kooperationen zwischen Gemeinnützigen - I. Teil: steuerlicher Überblick: Teil 2 - Gesellschaftsrechtliche Verbundenheit, npoF H. 1, S. 16.
<i>Milatz, Jürgen E./Kemcke, Tom/Schütz, Robert</i>	Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht]: Ein Praxisleitfaden, Heidelberg 2004.
<i>Müller, Welf/Hoffmann, Wolf-Dieter</i>	Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften - Gesellschaftsrecht – Steuerrecht, 3. Aufl., München 2009.
<i>Müller-Glöge, Rudi/Preis, Ulrich/Schmidt, Ingrid</i>	Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, Beck Kurz-Kommentare, 13. Aufl., München 2011.
<i>Musil, Andreas</i>	Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2009, 2453-2459.
<i>Nagengast, Johann</i>	Outsourcing von Dienstleistungen industrieller Unternehmen: Eine theoretische und empirische Analyse, Diss., Hamburg 1997.
<i>Niebler, Klaus</i>	Gemeinnützigkeit von Kapitalgesellschaften von Hoheitsträgern zur Ausführung hoheitlicher Aufgaben gegründet werden, KStZ 1982, S. 205.
<i>Oppermann, Thomas/Classen, Dieter/Nettesheim, Martin</i>	Europarecht]: Ein Studienbuch, Juristische K Lehrbücher, 5. Aufl., München 2011.
<i>Orth, Manfred</i>	Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen S&R 1999, Rote Seiten, H. 5.
<i>Orth, Manfred</i>	Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationsgemeinnützigen Körperschaften, DStR 2012, 121.
<i>Otto, Lieselotte</i>	Handbuch der Stiftungspraxis – Stiftungsrecht, Steuerrecht und Rechnungslegung bei Stiftungen Köln 2007.
<i>Pahlke, Armin/Koenig, Ulrich</i>	Kommentar AO, Abgabenordnung, Beck'sche Steuerkommentare, 2. Aufl., München 2009. Kurz-Kommentar BGB, Bürgerliches Gesetzbuch

- Palandt, Otto* mit Nebengesetzen, Kurz-Kommentar, 71. Aufl., München 2012.
- Pérez, Nuria Martín* Service Center Organisation: Neue Formen der Steuerung von internen Dienstleistungen unter besonderer Berücksichtigung von Shared Services, Wiesbaden 2009.
- Picot, Arnold/Reichwald, Ralf/Wigand, Rolf T.* Die grenzenlose Unternehmung: Information, Organisation und Management, 5. Aufl., Wiesbaden 2003.
- Picot, Gerhard* Handbuch Mergers & Acquisitions: Planung, Durchführung, Integration, 5. Aufl., Stuttgart 2009.
- Priller, Eckhard/Alscher, Mareike/Droß, Patrick J./Paul, Franziska/Poldrack, Clemens J./Schmeißer, Claudia/Waitkus, Nora* Dritte-Sektor-Organisationen heute: Eigene Ansprüche und ökonomische Herausforderungen. Ergebnisse einer Organisationsbefragung, Discussion Paper SP IV 2012 – 402, Berlin: WZB, www.wzb.eu/org2011.
- Prütting, Hanns/Wegen, Gerhard/Weinreich, Gerd* Kommentar BGB, 7. Aufl., Köln 2012.
- Pues, Lothar/Scheerbarth, Walter* Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, 3. Aufl., München 2008.
- Rau, Günter/Dürrwächter, Erich* UStG Kommentar, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (Loseblatt, Stand: s. Fn. Text), Köln.
- Regge, Jürgen Chr.* Kooperationen im Stiftungswesen: Eine Bilanz, S&S 2001, H. 5, S. 10-11.
- Regierer, Christoph/Wittke, Simon* Förderung des bürgerschaftlichen Engagements selbstständiger Zweck: Zur Auslegung des § Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO, S&R 2011, Heft 1, S. 10-11.
- Reichert, Bernhard* Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 12. Aufl., Köln 2010.
- Reiß, Wolfram/Kraeusel, Jörg/Langer, Michael* Kommentar UStG, Umsatzsteuergesetz: USt Nebenbestimmungen, Gemeinschaftsrecht, Kommentar (Loseblatt, Stand: s. Fn. im Text), Bonn.
- Rohde, Andreas/Engelsing, Lutz* Gemeinnützige GmbH, GmbH-Musterverträge, Bonn 2006.
- Rose, Gerd/Glorius-Rose, Cornelia* Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen. Ein Überblick aus betriebswirtschaftlicher, rechtlicher und steuerlicher Sicht, 3. Auflage

	2001.
<i>Roth, Günter/Altmeppen, Holger</i>	Kommentar GmbHG, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), 7. Aufl., München 2012.
<i>Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland</i>	Münchener Kommentar BGB], Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, – Bd. 5, 5. Aufl., München 2009 – Bd. 10 u. 11, 5. Aufl., München 2010 – Bd. 1 u. 2, 6. Aufl., München 2012.
<i>Saenger, Ingo/Bayer, Walter/Koch, Elisabeth/Körber, Torsten</i>	Gründen und Stiften]: Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner, Baden-Bade
<i>Saxe, Annegret</i>	Erfolgsfaktoren für Stiftungsk Kooperationen: theoretische und empirische Analyse, Diss., 2009.
<i>Schäfers, Bernadette</i>	Die steuerrechtliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen – Körperschaftsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer – Zugleich ein Beitrag zur der Nonprofit-Organisationen, Diss., Baden-2005.
<i>Schauhoff, Stephan</i>	Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH – Recht, Steuern, Personal, 3. Aufl., München 2010.
<i>Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian</i>	Was bringt der neue AO-Anwendungserlass gemeinnützige Körperschaften, DStR 2012, S. 267.
<i>Scherff, Axel</i>	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Hol Strukturen, DStR 2003, S. 727-729.
<i>Schick, Stefan</i>	Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an Personen- und Kapitalgesellschaften, DB 1999, S. 1187-1191.
<i>Schick, Stefan</i>	Kooperationen von Stiftungen: Formen, Ausgestaltung und steuerliche Fallstricke, StB 2003, Rote Seiten, H. 4, S. 15-19.
<i>Schick, Stefan</i>	Gemeinnützigkeits- und Steuerrecht, Studien Management in der Sozialwirtschaft, Baden-2005.

- Schleder, Herbert* Steuerrecht der Vereine, 9. Auflage, Herne 2007.
- Schlüter, Andreas* Die gemeinnützige GmbH: Gründungsverfah
Satzungsgestaltung und steuerliche Anerken
GmbHHR 2002, S. 535-541 u. 578-584.
- Schlüter, Andreas/Stolte, Stefan* Stiftungsrecht: Erscheinungsformen und Err
der Stiftung, Stiftungsaufsicht, Verwaltung d
Stiftungsvermögens, Besteuerung von Stiftu
Stifter, Internationales Stiftungsrecht,
München 2007.
- Schmidt, Karsten* Die Abgrenzung der beiden Vereinsklassen:
Bestandsaufnahme Kritik und Neuorientieru
Rpfleger 1972, S. 286-294 u. 343-353.
- Schmidt, Karsten* Der bürgerlich-rechtliche Verein mit
wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), §
Münchener Kommentar HGB, Münchener
Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Auf
München 2010.
- Schmidt, Oliver* Das Krankenhaus in der Beratung: Recht, St
Unternehmensbewertung, Rechnungslegung
Wiesbaden 2010.
- Schmidt, Wolf* EUSTORY: Ein Modell europäischer
Stiftungskooperation nach belgischem Recht
2009,
H. 5, S. 18.
- Scholz, Christian* Handbuch Medienmanagement, Heidelberg .
- Scholz, Franz* GmbHG, Kommentar zum GmbH-Gesetz m
Anhang Konzernrecht, 10. Aufl., Köln 2006
Kooperation von Zweckbetrieben gemeinnüt
Körperschaften in Form der Gesellschaft
bürgerlichen Rechts - Relevanz der BFH-
Entscheidung I R 60/10 vom 25.5.2011?, DS
2012, S. 14-17.
- Schotenroehr, Harald*
- Schreier, Christian* Das Konzept des „Social Franchising“: Die
systematische Verbreitung von gemeinnützi
Projekten, Maecenata Institut: Opusculum N
34, Berlin 2009.
- Ausgliederungen aus gemeinnützigen

<i>Schröder, Friedrich</i>	Organisationen auf gemeinnützige und steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, DStR S. 1415-1422.
<i>Schult, Bernd/Meining, Steffen</i>	Betätigung deutscher gemeinnütziger Körperschaften im Ausland, FR 2005, S. 97.
<i>Schulze, Rainer</i>	Handkommentar BGB, Bürgerliches Gesetzbuch, 7. Aufl., Baden-Baden 2010.
<i>Schwarz, Bernhard</i>	Praxiskommentar AO, Abgabenordnung: AO-Kommentar zur Abgabenordnung (Loseblatt s. Fn. im Text), Freiburg 1976-.
<i>Schwegler, Gudrun A.</i>	Kooperationsentwicklung bei zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit: Handlungsfelder am Beispiel von Kooperations- und Partnerschaften mit „Leistungen aus einer Hand“, Hamburg 2007.
<i>Seer, Roman M./Wolsztynski, Christian</i>	Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, Schriften zum Steuerrecht, Bd. 74, Berlin 2002.
<i>Seidel, Karsten</i>	Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht: Aktuelle Entwicklungen, ErbStB 2009, S. 187-194.
<i>Seifart, Werner/v. Campenhausen, Axel Freiherr</i>	Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2008.
<i>Soergel, Theodor/Siebert, Wolfgang</i>	Kommentar zum BGB, Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Kommentar, 13. Aufl., Stuttgart 2000.
<i>Spahlinger, Andreas/Wegen, Gerhard</i>	Internationales Gesellschaftsrecht in der Praxis: Kollisions- und Sachrecht wesentlicher Fälle der Auslandsberührung, Europäisches Unternehmensrecht, Wahl der Gesellschaftsform, Corporate Governance, Wichtige ausländische Rechtsformen, München 2005.
<i>Staudinger, Julius von</i>	Kommentar zum BGB, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Berlin ab 1998 (s. Fn. in der Literatur).
<i>Stöber, Kurt/Otto, Dirk-Ullrich</i>	Handbuch zum Vereinsrecht, 10. Aufl., Köln 2008.
<i>Strachwitz, Alexander Freiherr von</i>	Erfolgskritische Governancestruktur in Netzwerke, Maecenata Institut: Opusculum Nr. 45, Berlin 2008.
<i>Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian</i>	Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis: Handbuch, 2. Aufl., München 2008.

	für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 200
<i>Streinz, Rudolf</i>	Europarecht, 9. Aufl., Heidelberg 2012.
<i>Sydow, Jörg</i>	Strategische Netzwerke: Evolution und Organisation, 3. Nachdr., Wiesbaden 1995.
<i>Sydow, Jörg</i>	Management von Netzwerkorganisationen: I aus der „Managementforschung“, 5. Aufl., Wiesbaden 2010.
<i>Theurl, Theresia/Saxe, Annegret</i>	Stiftungskooperationen in Deutschland: Kur: Berlin 2009.
<i>Thiele, Alexander</i>	Europarecht, 7. Aufl., Altenberge 2010.
<i>Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm</i>	AO-Kommentar, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO (Steuerstrafrecht) und FGO (Loseblatt, Stand 06/2012), Köln.
<i>Tipke, Klaus/Lang, Joachim</i>	Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2012.
<i>Ulmer, Peter</i>	GmbHG, Gesetz betreffend die Gesellschaft beschränkter Haftung (GmbHG), Großkom Bd. 1, Tübingen 2005.
<i>Ungern-Sternberg, Armin von</i>	Lehren aus guter Kooperation: Erfahrungen Stiftungsinitiative „Johann Gottfried Herder“ 2007, H. 2, S. 15.
<i>United Nations</i>	Human Development Report 2011: Sustainable and equity - A better future for all, Houndm 2011.
<i>University of Pennsylvania</i>	2011 Global Go To Think Tanks Report and Advice, Think Tanks and Civil Societies Proc Philadelphia 2012 http://www.gotothinktank.com/wp-content/uploads/2012/09/2011-Global-Go-To-Think-Tanks-Report_FINAL-VERSION.pdf 28.09.2012, 18:55 Uhr.
<i>Vogel, Alfred/Schwarz, Bernhard</i>	Praxiskommentar UStG, UStG: Kommentar Umsatzsteuergesetz (Loseblatt, Stand: s. Fn. Text), Freiburg, 1997-.
<i>Volkmann, Torsten/Wittke, Simon</i>	NPO 2.0 – Internetspendenportale, virtuelle Marktplätze und Online-Fördernetzwerke au Prüfstand des Gemeinnützigkeitsrechts, BB : 859-864.
	Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, Kommen

<i>Von der Groeben, Hans/Schwarze, Jürgen</i>	Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, (Baden-Baden 2003.
<i>V&M Service GmbH</i>	Vereinsstatistik 2011, Konstanz 2011.
<i>Walkenhorst, Peter</i>	Das „Transatlantische Netzwerk Bürgerstiftung – ein Beispiel operativer Projektarbeit auf internationaler Ebene, S&S 2000, H. 3, S. 32
<i>Wallenhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond</i>	Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts: Handbuch für Beratung Praxis, 6. Aufl., München 2009.
<i>Wallis, Hugo von/Steinhardt, Rolf</i>	Steuerbegünstigte Zwecke nach der Abgabenordnung 1977, 5. Aufl., Herne 1977
<i>Walz, W. Rainer/Auer, Ludwig von/Hippel, Thomas von</i>	Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007.
<i>Weber-Grellet, Heinrich</i>	Europäisches Steuerrecht, München 2005
<i>Weber-Grellet, Heinrich</i>	Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, 2009, S. 1229-1236.
<i>Weidmann, Christina/Kohlepp, Ralf</i>	Die gemeinnützige GmbH: Errichtung und Besteuerung einer gGmbH, Wiesbaden 2009
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung, NZG 2012, S. 1001-1004
<i>Weitz, Barbara</i>	Rechtshandbuch für Stiftungen: das aktuelle in der Praxis für alle Stiftungsformen, Hamburg 2004.
<i>Werner, Olaf</i>	Outsourcing – Chancen, Risiken und Grenzen 2010, S. 210-215.
<i>Werner, Olaf/Saenger, Ingo</i>	Die Stiftung: Recht, Steuern, Wirtschaft - Stiftungsrecht, Berlin 2008.
<i>Wewel, Thomas</i>	Ausgliederung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe durch steuerbefreite Einrichtungen, DStR 19 274-280.
<i>Wigand, Klaus/Haase-Theobald, Cordula/Heuel, Markus/Stolte, Stefan</i>	Stiftungen in der Praxis: Recht, Steuern, Betriebswirtschaft, 2. Aufl., München/Essen/Köln 2009.
<i>Wörle-Himmel, Christof</i>	Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner: Rechtliche und steuerliche Aspekte, S&S 20 Rote Seiten, H. 2, S. 1-23.
	Praxishandbuch Outsourcing: strategisches

Wullenkord, Axel

Potenzial, aktuelle Entwicklung, effiziente Umsetzung, München 2005.

*Zentes, Joachim/Swoboda,
Bernhard/Morschett, Dirk*

Kooperationen, Allianzen und Netzwerke]:
Grundlagen – Ansätze – Perspektiven, 2.
Aufl., Wiesbaden 2005.

Zmuda, Piotr

Outsourcing bei Banken: Eine Analyse des
strategischen Entscheidungsproblems, Wiesl
2006.

Entscheidungsverzeichnis und sonstige Quellen

I. Rechtsprechung

1. Finanzgerichtliche Entscheidungen

a. RFH

RFH v. 25.02.1921, I B 26, RStBl. 1921, 203

RFH v. 25.05.1921, I B 162, RStBl. 1921, 287

RFH v. 28.09.1926, I A 78/26, RStBl. 1927, 69

RFH v. 27.07.1927, I A 317/27, RStBl. 1927, 225

RFH v. 05.03.1929, I A a 97/29, RStBl. 1929, 250

RFH v. 28.05.1929, I A a 198/29, RStBl. 1929, 446

RFH v. 14.01.1930, I A a 658/29, RStBl. 1930, 145

RFH v. 10.07.1930, III A 373/29, RStBl. 1930, 632

RFH v. 26.01.1933, III A 167/31, RStBl. 1933, 195

RFH v. 24.03.1937, VI A 495/36, RStBl. 1937, 939

RFH v. 23.07.1938, VI a 92/37, RStBl. 1938, 913

RFH v. 03.03.1943, VI a 12/41, RStBl. 1943, 397

RFH v. 16.11.1944, III 22/44, RStBl. 1945, 34

b. BFH

BFH v. 10.05.1955, I 173/53 U, BStBl. III 1955, 177

BFH v. 25.06.1957, I 119/56 U, BStBl. III 1957, 303

BFH v. 17.12.1957, I 182/55 U, BStBl. III 1958, 96

BFH v. 08.11.1960, I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513

BFH v. 28.01.1965, IV 179/64 U, BStBl. III 1965, 261
BFH v. 11.11.1965, V 146/63 S, BStBl. III 1966, 28
BFH v. 10.06.1966, VI B 31/63, BStBl. III 1966, 598
BFH v. 08.07.1971, V R 1/68, BStBl. II 1972, 70
BFH v. 22.10.1971, III R 52/70, BStBl. II 1972, 204
BFH v. 19.06.1974, I R 14/72, BStBl. II 1974, 664
BFH v. 21.08.1974, I R 81/73, BStBl. II 1975, 121
BFH v. 24.06.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562
BFH v. 09.12.1976, IV R 47/72, BStBl. II 1977, 155
BFH v. 13.12.1978, I R 39/78, BStBl. II 1979, 482
BFH v. 20.12.1978, I R 21/76, BStBl. II 1979, 496
BFH v. 11.12.1980, IV R 91/76, BStBl. II 1981, 310
BFH v. 19.02.1981, IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602
BFH v. 28.10.1981, I R 25/79, BStBl. II 1982, 186
BFH v. 28.05.1986, I R 265/83, BStBl. II 1986, 732
BFH v. 09.04.1987, V R 150/78, BStBl. II 1987, 659
BFH v. 27.07.1988, I R 113/84, BStBl. II 1989, 134
BFH v. 23.11.1988, I R 11/88, BStBl. II 1989, 391
BFH v. 13.09.1989, I R 19/85, BStBl. II 1990, 28
BFH v. 18.10.1990, V R 35/85, BStBl. II 1991, 157
BFH v. 23.10.1991, I R 19/91, BStBl. II 1992, 62
BFH v. 20.02.1992, V R 80/85, BFH/NV 1993, 133
BFH v. 03.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616
BFH v. 26.05.1993, X R 108/91, BStBl. II 1994, 96
BFH v. 27.10.1993, I R 60/91, BStBl. II 1994, 573
BFH v. 15.12.1993, X R 115/91, BStBl. II 1994, 314

BFH v. 26.04.1995, I R 35/93, BStBl. II 1995, 767
BFH v. 30.11.1995, V R 29/91, BStBl. II 1997, 189
BFH v. 25.07.1996, V R 7/95, BStBl. II 1997, 154
BFH v. 01.08.1996, VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272
BFH v. 07.11.1996, V R 34/96, BStBl. II 1997, 366
BFH v. 26.11.1996, VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328
BFH v. 21.05.1997, I R 38/96, BFH/NV 1997, 904
BFH v. 13.08.1997, I R 19/96, BStBl. II 1997, 794
BFH v. 15.10.1997, II R 94/94, BFH/NV 1998, 150
BFH v. 15.07.1998, I R 156/94, BStBl. II 2002, 162
BFH v. 23.09.1998, I B 82/98, BStBl. II 2000, 320
BFH v. 23.09.1999, XI R 63/98, BStBl. II 2000, 200
BFH v. 18.12.2002, I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025
BFH v. 23.07.2003, I R 29/02, BStBl. II 2003, 930
BFH v. 18.03.2004, V R 101/01, BStBl. II 2004, 798
BFH v. 06.10.2004, IX R 68/01, BStBl. II 2005, 324
BFH v. 10.02.2005, V R 76/03, BStBl. II 2005, 509
BFH v. 06.04.2005, I R 85/04, BStBl. II 2005, 545
BFH v. 27.04.2005, I R 90/04, BStBl. II 2006, 198
BFH v. 25.01.2006, V R 46/04, BStBl. II 2006, 481
BFH v. 24.10.2006, XI B 112/05, BFH/NV 2007, 201
BFH v. 07.03.2007, I R 90/04, BStBl. II 2007, 628
BFH v. 04.04.2007, I R 76/05, BStBl. II 2007, 631
BFH v. 20.11.2008, V B 264/07, BFH/NV 2009, 430
BFH v. 23.07.2009, V R 93/07, DStRE 2009, 1455
BFH v. 16.12.2009, I R 49/08, BStBl. II 2011, 398

BFH v. 17.02.2010, I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006

,

BFH v. 12.10.2010, I R 59/09, BStBl. II 2012, 226

BFH v. 25.05.2011, I R 60/10, BStBl. II 2011, 858

BFH v. 08.06.2011, XI R 22/09, BFH/NV 2011, 1804

BFH v. 15.09.2011, V R 16/11, UR 2012, 112

c. Finanzgerichte

FG Baden-Württemberg v. 31.07.1997, 3 K 268/93, EFG 1997, 1341

FG Berlin-Brandenburg v. 07.02.2012, 6 K 6086/08, EFG 2012, 1088

FG Brandenburg v. 20.08.2002, 2 K 1046/01, EFG 2002, 1355

FG Düsseldorf v. 08.05.1991, 7 K 89/86 U, EFG 1992, 99

FG Düsseldorf v. 08.11.2006, V B 226/06, EFG 2007, 305

FG Hamburg v. 05.03.1986, II 144/83, EFG 1986, 516

FG Hamburg v. 08.12.1997, I B 56/98, EFG 1998, 916

FG München v. 08.03.1999, 7 K 3032/96

FG München v. 07.05.2001, 7 K 815/98, EFG 2001, 1178

FG Münster v. 30.05.2011, 9 K 73/09 K, F, EFG 2012, 437

FG Niedersachsen v. 24.09.1980, VI 551/78, EFG 1981, 202

FG Niedersachsen v. 23.04.2009, 16 K 10069/07, EFG 2009, 1419

FG Niedersachsen v. 08.04.2010, 6 K 139/09

FG Rheinland-Pfalz v. 29.01.2009, 6 K 1351/06, DStRE 2010, 549

FG Sachsen v. 16.11.2010, 8 K 326/10

FG Schleswig-Holstein v. 18.05.2009, 4 K 173/06, EFG 2011, 576

2. Entscheidungen anderer Gerichte

a. EuGH

EuGH v. 27.02.1980, 168/78, NJW 1980, 2634

EuGH v. 07.05.1987, 193/85, NJW 1989, 661
EuGH v. 14.02.1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225
EuGH v. 29.04.1999, C-311/97, Slg. 1999, I-2651
EuGH v. 14.09.2006, C-386/04, NJW 2006, 3765
EuGH v. 14.06.2007, C-434/05, UR 2007, 587
EuGH v. 18.12.2007, C-281/06, IStR 2008, 220
EuGH v. 20.05.2008, C-194/06, Slg. 2008, I-3747
EuGH v. 27.01.2009, C-318/07, DStR 2009, 207

b. RG

RG v. 18.01.1934, IV 369/33, RGZ 143, 212
RG v. 29.10.1940, VII 44/40, RGZ 165, 140

c. BGH

BGH v. 14.07.1966, II ZB 2/66, BGHZ 45, 395
BGH v. 10.06.1974, VII ZR 44/73, NJW 1974, 1462
BGH v. 04.03.1987, IV a ZR 122/85, NJW 1987, 1815
BGH v. 29.01.2001, II ZR 331/00, NJW 2001, 1056
BGH v. 20.10.2008, II ZR 207/07, NJW-RR 2009, 178
BGH v. 07.10.2009, Xa ZR 8/08, BB 2010, 77
BGH v. 23.09.2010, III ZR 246/09, NJW 2011, 139

d. Oberlandesgerichte

BayObLG v. 25.10.1972, 2 Z 56/72, NJW 1973, 249
KG Berlin v. 18.01.2011, 25 W 14/10, ZStV 2012, 62
OLG Brandenburg v. 07.12.2004, 6 U 72/04, OLG-NL 2005, 177
OLG Frankfurt v. 20.11.2000, 20 W 192/00, NJW-RR 2002, 176-178
OLG München v. 13.12.2006, 31 Wx 84/06, GmbHR 2007, 267

e. BVerwG

BVerwG v. 24.4.1979, 1 C 8/74, NJW 1979, 2261

BVerwG v. 06.07.1994, 1 VR 10/93, NVwZ 1995, 587

f. BAG

BAG v. 08.01.1970, 3 AZR 436/67, DB 1970, 592

BAG v. 17.02.1987, 3 AZR 197/85, NJW 1988, 222

BAG v. 28.11.1990, 4 AZR 198/90, NZA 1991, 392

BAG v. 11.09.1991, 4 AZR 71/91, DB 1992, 98

BAG v. 26.09.2002, 5 AZB 19/01, NJW 2003, 161

II. Verwaltungsanweisungen

1. BMF

BMF v. 01.10.1976, IV A 7 – S 0015 – 30/76, BStBl. I 1976, 576

BMF v. 24.09.1987, IV A 5 – S 0062 – 38/87, BStBl. I 1987, 664

BMF v. 14.12.1994, IV B 7-S 0170-121/94, BStBl. I 1995, 40

BMF v. 10.09.2002, IV C 4 – S 0171 – 93/02, BStBl. I 2002, 867

BMF v. 20.09.2005, IV C 4-S 0181-9/05, BStBl. I 2005, 902

BMF v. 01.11.2010, IV D 3-S 7015/10/10002//2010/0815152, BStBl. I 2010, 846

BMF v. 17.01.2012, IV A 3-S 0062/08/10007-12, BStBl. I 2012, 83

2. Finanzministerien der Länder

FinMin Baden-Württemberg v. 30.05.1978, S 1291 A-8/73, KSt-Kartei BW § 5 Abs 1 Nr. 9 KStG Nr. 9

FinMin Nordrhein-Westfalen v. 06.08.1990, VV NW FinMin 1990-08-06 S 0171-113-V B 4, KSt-Kartei NW § 5 KStG Karte H 58

3. Oberfinanzdirektionen inkl. Bayerisches Landesamt für Steuern

BayLfSt v. 11.09.2012, S 0170.1.1-3/2 St31, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1

OFD Düsseldorf v. 15.08.2005, S 0187-21-St 133 K

OFD Frankfurt v. 31.03.1993, S 0171 A - 22 - St II 12, DB 1993, 1217

OFD Frankfurt v. 05.03.2008, S 7100 A-144-St 11, USt-Kartei HE § 1 UStG S 7100 Karte 23

OFD Frankfurt v. 18.05.2010, S 0177 A-6-St 53, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 7

OFD Frankfurt v. 05.05.2011, S 0171 A-83-St 53, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 55

OFD Hannover v. 15.06.2001, S 2729 – 325 – StO 214, BB 2001, 1724

OFD Karlsruhe v. 01.01.2003, VV BW OFD Karlsruhe 2003-01-01 XII, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48

OFD Karlsruhe v. 28.01.2009, S 7172, USt-Kartei BW § 4 Nr. 16 UStG S 7172 Karte 2 OFD Kiel v. 19.06.1998, S 0179 A – St 141, DB 1998, 1492

OFD Magdeburg v. 20.04.2005, S 0170-44-St 217, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 8.58

OFD Magdeburg v. 03.08.2006, S 0184-19-St 217 V, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 8.61

OFD München v. 23.11.2001, S 2223 - 145 St 41, DStR 2002, 806

OFD Münster v. 17.04.2009, DStR 2009, 1699

III. Sonstige Quellen

1. Gesetze

Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes v. 17.05.1926, RGBl. I 1926, 244

Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz v. 25.06.1926, RGBl. I 1926, 323

Steueranpassungsgesetz (StAnpG) v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925

Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung) vom 16.12.1941, RStBl. 1941, 937

Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung) vom 24.12.1953, BStBl. I 1954, 6

Gesetz zur Regelung des öffentlichen Vereinsrechts (Vereinsgesetz) v. 05.08.1964, BGBl. I 1964, 593

Abgabenordnung (AO 1977) v. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613

Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO 1977) v. 14.12.1976, BGBl. I 1976, 3341

Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983, BGBl. I 1983, 1577

Gesetz zu dem Abkommen vom 4. Oktober 1991 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 13.07.1993, BStBl. I 1993, 655

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.07.2000, BGBl. I 2000, 1034

Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 v. 28.12.2000, BGBl. I 2000, 1850

Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts v. 15.07.2002, BGBl. I 2002, 2634

Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze v. 21.07.2004, BGBl. I 2004, 1753

Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332

Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) v. 25.12.2008, BGBl. I 2008, 2794

Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) v.

21.03.2013, BGBl. I 2013, 556

2. BT-Drucks.

Bundesrat, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung v. 02.05.2003, BT-Drucks. 15/904

Bundesregierung, Abgabenordnung (Gesetzentwurf der Bundesregierung) v. 19.03.1971, BT-Drucks. VI/1982

Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 07.09.1993, BT-Drucks. 12/5630

Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 03.05.2007, BT-Drucks. 16/5200

Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) v. 02.09.2008, BT-Drucks. 16/10189

Finanzausschuss, Bericht zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 v. 16.11.2000, BT-Drucks. 14/4626 Drucks. 16/11108

Finanzausschuss, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) v. 27.11.2008, BT-Drucks. 16/11108

3. BR-Drucks.

Bundesrat, Verordnung zur Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung v. 09.07.1999, BR-Drucks. 418/99

4. Weitere Quellen

Bundesregierung, [Nationale Engagementstrategie] der Bundesregierung v. 06.10.2010, <http://www.forum-engagement-partizipation.de>, Berlin 2010, 08.04.2011, 10:20 Uhr

Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE) v. 08.02.2012, Com (2012) 35 final

Richtlinie des Rates v. 19.12.1977 (77/799/EWG) über die gegenseitige

Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. L 336,15

Fußnoten

- ¹ Vgl. Theurl/Saxe, Stiftungskooperationen in Deutschland, S. 12 f.
- ² Priller/Alscher/Droß/Paul/Poldrack/Schmeißer/Waitkus, Dritte-Sektor-Organisationen heute, Discussion Paper SP IV 2012 – 402, www.wzb.eu/org2011, 20.12.12, 10:10 Uhr.
- ³ Vgl. ebd. Priller/Alscher/Droß/Paul/Poldrack/Schmeißer/Waitkus, Discussion Paper SP IV 2012 – 402, S. 36.
- ⁴ Vgl. Theurl/Saxe, Stiftungskooperationen in Deutschland, S. 20.
- ⁵ Vgl. Deutscher Spendenrat e.V., Studie: Spendenjahr 2012: Trends und Prognose, <http://www.spendenrat.de/download.php?f=a09732ffe117698b65085f1f8b2b1a64>, 16.11.2012, 17:00 Uhr.
- ⁶ So lässt das Bundesministerium für Bildung und Forschung gemäß einer Förderrichtlinie im Bereich der Förderung außerschulischer Maßnahmen beispielsweise nur bundesweit tätige Verbände und „bundesländerübergreifend tätige Initiativen“ als Erstzuwendungsempfänger zu (BMBF, <http://www.bmbf.de/de/18753.php>, 16.11.2012, 18:00 Uhr).
- ⁷ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2005, A 30.
- ⁸ Vgl. Charities Aid Foundation, UK Giving 2009, http://www.cafonline.org/pdf/UK_Giving_2009.pdf, 01.12.2010, 18:00 Uhr, p. 3.
- ⁹ Vgl. etwa Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 1; Leisner-Egensperger (2011), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 58 Rn. 22a; Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 58 Rn. 5 ff.
- ¹⁰ Detlev Fricke, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?
- ¹¹ Hüttemann, Vorwort, npoR 2012, Heft 2, S. 1.
- ¹² BFH, BStBl. II 2010, 1006.
- ¹³ Vgl. BFH, BStBl. II 2007, 628 (630).
- ¹⁴ Vgl. BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1008).
- ¹⁵ Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2.
- ¹⁶ Vgl. Theurl/Saxe, Stiftungskooperationen in Deutschland, S. 13 f.
- ¹⁷ Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 17; Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, § 27 Rn. 7 f.; kritisch hierzu: Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 83 f.; Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, S. 118 f.
- ¹⁸ Eine Verbesserung der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen konnte mit den

- Gesetzen „zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ (BGBl. I 2000, 1034) und „zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ (BGBl. I 2007, 2332) erreicht werden. Das Stiftungsrecht wurde zuletzt durch das „Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts“ (BGBl. I 2002, 2634) reformiert.
- ¹⁹ Neben der genannten Zahl gibt es vermutlich weit über 20.000 kleine Treuhandstiftungen und mehr als 30.000 kirchliche Stiftungen (Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stiftungsreport 2012/13, S. 100 u. 2013/14, S. 112).
- ²⁰ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2011, Bd. 1 S. 94, 108.
- ²¹ Zum Nebeneinander von Bundesrecht und Landesrecht siehe v. Campenhausen, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 1 Rn. 4 f.
- ²² Vgl. v. Campenhausen, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch § 1 Rn. 1; Neuhoff, in: Soergel, Kommentar zum BGB, Vor § 80 Rn. 2; Beuthien, in: Beuthien/Gummert, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. V § 77 Rn. 13.
- ²³ Vgl. v. Campenhausen, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 1 Rn. 6 unter Hinweis auf BayObLG zur Verwendung des Wortes „Stiftung“ in einem Vereinsnamen (NJW 1973, S. 249); Werner, in: Werner/Saenger, Die Stiftung, Kap. I Rn. 9.
- ²⁴ Vgl. Ellenberger, in: Palandt, Kurz-Kommentar BGB, Vorb v § 80 Rn 5 ff.; Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, Kap. 1 Rn. 3; Pues/Scheerbarth, Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, § 1 I.
- ²⁵ Vgl. v. Campenhausen, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 2 Rn. 2.
- ²⁶ Vgl. ebd. v. Campenhausen, § 2 Rn. 1; Schwake, in: Beuthien/Gummert, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. V § 79 Rn. 55.
- ²⁷ Vgl. Milatz/Kemcke/Schütz, Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, S. 30.
- ²⁸ Vgl. Werner, in: Erman, BGB Kommentar, Vor 80 Rn. 14; Pues/Scheerbarth, Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, § 1 IV. 1; Ellenberger, in: Palandt, Kurz-Kommentar BGB, Vorb v § 80 Rn. 9.
- ²⁹ Vgl. Schwake, in: Beuthien/Gummert, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. V § 79 Rn. 56; Dörner, in: Schulze, Handkommentar BGB, Vor §§ 80-88 Rn. 2; Neuhoff, in: Soergel, Kommentar zum BGB, Vor § 80 Rn. 43.
- ³⁰ Vgl. V&M Service GmbH, Vereinsstatistik 2011, S. 2 ff.
- ³¹ RG v. 18.01.1934, RGZ 143, 212; v. 29.10.1940, RGZ 165, 140; Reuter, in: Münchener Kommentar BGB, §§ 21, 22 Rn. 1; Ellenberger, in: Palandt, Kurz-Kommentar BGB, Einf v § 21 Rn. 14.
- ³² Gesetz zur Regelung des öffentlichen Vereinsrechts (Vereinsgesetz), BGBl. I 1964, 593.
- ³³ Vgl. Schwarz van Berk, in: Beuthien/Gummert, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. V § 2 Rn. 3.
- ³⁴ Vgl. Schleder, Steuerrecht der Vereine, Kap. A Rn. 7; Burhoff, Vereinsrecht, Kap.

- A Rn. 34; Märkle/Alber, Der Verein, S. 30; kritisch zum Begriff des Idealvereins: Schwarz van Berk, in: Beuthien/Gummert, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. V § 3 Rn. 3.
- ³⁵ Grundlage: Schmidt, Die Abgrenzung der beiden Vereinsklassen, Rpfleger 1972, S. 286 ff. u. 343 ff.; Schmidt, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), S. 1 ff.
- ³⁶ Vgl. Ellenberger, in: Palandt, Kurz-Kommentar BGB, § 21 Rn. 3; Schwarz van Berk, in: Beuthien/Gummert, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. V § 3 Rn. 19; Reuter, in: Münchener Kommentar BGB, §§ 21, 22 Rn. 6.
- ³⁷ Vgl. Schmidt, Die Abgrenzung der beiden Vereinsklassen, Rpfleger 1972, S. 291 ff.; Schmidt, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), S. 16.
- ³⁸ Vgl. Schmidt, Die Abgrenzung der beiden Vereinsklassen, Rpfleger 1972, S. 347 f.; Schmidt, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), S. 17.
- ³⁹ Vgl. Schmidt, Die Abgrenzung der beiden Vereinsklassen, Rpfleger 1972, S. 346; Schmidt, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), S. 17 f.; maßgeblich, jedoch ohne Bezug auf Typologie: BGH, BGHZ 45, 395; BVerwG, NJW 1979, 2261.
- ⁴⁰ Vgl. Weick (2005), in: Staudinger, Kommentar zum BGB, § 21 Rn. 12; Dörner, in: Schulze, Handkommentar BGB, § 21 Rn. 5; Ellenberger, in: Palandt, Kurz-Kommentar BGB, § 21 Rn. 7; Schmidt, Die Abgrenzung der beiden Vereinsklassen, Rpfleger 1972, S. 351 ff.; zur Ablehnung des Nebenzweckprivilegs bei Kindergärten: KG Berlin, ZStV 2012, 62.
- ⁴¹ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 30 f.
- ⁴² Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 5; Weidmann/Kohlhepp, Die gemeinnützige GmbH, § 1 Rn. 5.
- ⁴³ Nach Ansicht des OLG München (GmbHR 2007, 267) bildete das Kürzel „gGmbH“ keinen zulässigen Rechtsformzusatz i. S. d. § 4 GmbHG. Infolge einer Gesetzesänderung durch das sog. Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.03.2013 ist der Zusatz nunmehr explizit zugelassen.
- ⁴⁴ Vgl. Weidmann/Kohlhepp, Die gemeinnützige GmbH, § 1 Rn. 5. Zur Eignung von Unternehmergesellschaften („Mini-GmbHs“) siehe etwa Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 11.
- ⁴⁵ Vgl. Ulmer, in: Ulmer, GmbHG, § 1 Rn. 33; Emmerich, in: Scholz, GmbHG, § 1 Rn. 13.
- ⁴⁶ Vgl. Rohde/Engelsing, Gemeinnützige GmbH, S. 9; Werner, in: Werner/Saenger, Die Stiftung, Kap. I Rn. 26.
- ⁴⁷ Vgl. Schlüter, Die gemeinnützige GmbH, GmbHR 2002, S. 535; Holt/Koch, Gemeinnützige GmbH, S. 91.
- ⁴⁸ Vgl. ebd. Holt/Koch, S. 3: Die Autoren rechnen mit einer Anzahl von über 18.000 gGmbHs in Deutschland; Ermgassen, Die gemeinnützige GmbH, S. 11.
- ⁴⁹ Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 50; Weidmann/Kohlhepp, Die gemeinnützige GmbH, § 1 Rn. 2 u. 10.

- 50 Vgl. Schlüter, Die gemeinnützige GmbH, GmbHR 2002, S. 579; Weidmann/Kohlhepp, Die gemeinnützige GmbH, § 1 Rn. 12; Horn, Die gemeinnützige GmbH, S. 70.
- 51 Vgl. ebd. Schlüter, GmbHR 2002, S. 579; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 8; v. Campenhausen, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 2 Rn. 19.
- 52 Als bekanntes Beispiel sei hier die Robert Bosch Stiftung GmbH angemerkt.
- 53 Vgl. Ellenberger, in: Palandt, Kurz-Kommentar BGB, Vorb v § 80 Rn. 12; v. Campenhausen, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 2 Rn. 19; aus der Rechtsprechung: BayObLG, NJW 1973, 249; OLG Frankfurt, NJW-RR 2002, 177.
- 54 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 9; Weidmann/Kohlhepp, Die gemeinnützige GmbH, § 1 Rn. 26.
- 55 Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, <http://www.brockhaus-enzyklopaedie.de>, Stichwort: Kooperation.
- 56 Vgl. etwa Morschett, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 379; Schwegler, Kooperationsentwicklung, S. 32.
- 57 Vgl. DIHK, Praxisleitfaden Unternehmenskooperation, S. 9.
- 58 Vgl. Schwegler, Kooperationsentwicklung, S. 34.
- 59 Vgl. Morschett, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 379.
- 60 Vgl. Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, <http://www.brockhaus-enzyklopaedie.de>, Stichwort: Kooperation.
- 61 Vgl. Zentes/Swoboda/Morschett, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 22.
- 62 Vgl. Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 448.
- 63 S. o. Erster Teil III. 1.
- 64 AEAO zu § 56, Nr. 1 S. 3.
- 65 Vgl. Theurl/Saxe, Stiftungs Kooperationen in Deutschland, S. 20 Abb. 15.
- 66 Vgl. Saxe, Erfolgsfaktoren für Stiftungs Kooperationen, S. 63.
- 67 S. o. Erster Teil III. 1. e.
- 68 Z. B. § 9 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1925, § 4 Nr. 6 VStG 1925, § 3 Nr. 3 UStG 1926.
- 69 § 6 S. 1 DVO zum KStG 1925 (RGI. I 1926, 244 (245)).
- 70 § 34 Abs. 1 S. 1 DVO zum UStG 1926 (RGI. I 1926, 323 (331)).
- 71 Steueranpassungsgesetz, RGI. I 1934, 925.
- 72 So auch Franz, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, S. 30.
- 73 Details zur Auslegung des Unmittelbarkeitsbegriffs u. I. 2. a.
- 74 Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes, RStBl. 1941, 937.
- 75 Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes, BStBl. I 1954, 6.
- 76 Vgl. Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 2.

- 77 Details zur Hilfspersonenregelung u. II.
78 Abgabenordnung, BGBl. I 1976, 613.
79 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung, BGBl. I 1976, 3341.
80 Inhaltliche Übereinstimmungen mit § 11 Abs. 2 u. 3 GemVO 1953.
81 Vgl. z. B. RFH, RStBl. 1921, 287; 1929, 446; 1938, 913 (zur Zulässigkeit eines Zweckbetriebs); Fricke, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?, S. 58.
82 Vgl. etwa RFH, RStBl. 1927, 69; 1927, 225; 1930, 145.
83 Vgl. z. B. RFH, RStBl. 1933, 195.
84 Vgl. etwa RFH, RStBl. 1929, 250; 1929, 446.
85 Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes, RStBl. 1941, 937.
86 Vgl. z. B. RFH, RStBl. 1930, 632; Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 1.
87 So auch Seer/Wolsztyński, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 154.
88 Details zur sog. „sachlichen Unmittelbarkeit“ u. I. 2. c.
89 Vgl. Hüttemann, in: Jachmann, Gemeinnützigkeit, DStJG 26 (2003), S. 55; Seer/Wolsztyński, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 155; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 191.
90 BFH, BStBl. II 1975, 121; ähnlich BFH, BStBl. II 1974, 664.
91 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 38.
92 Weitere Details zur sog. „persönlichen Unmittelbarkeit“ u. I. 2. c.
93 BFH, BStBl. II 2006, 198 (201).
94 Vgl. BFH, BStBl. II 2006, 198 (201); FG Hamburg, EFG 1986, 516 (518).
95 Vgl. BFH, BStBl. II 2003, 930 (932).
96 Vgl. z. B. FG Brandenburg, EFG 2002, 1355 (1356).
97 BFH, BStBl. II 1992, 62.
98 Vgl. BFH, BStBl. II 1992, 62 (64); ähnlich FG Baden-Württemberg, EFG 1997, 1341.
99 BFH, BStBl. II 2007, 628.
100 So auch Hüttemann/Schauhoff, Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“, FR 2007, 1133 (1136).
101 Vgl. FG Berlin-Brandenburg, EFG 2012, 1088 (1089).
102 Z. B. BFH, BFH/NV 1997, 904; FG Hamburg, EFG 1986, 516; FG Niedersachsen, EFG, 1981, 202.
103 Die Illustration beschränkt sich auf die „aktuellen“ Interpretationen der Finanzverwaltung ab Einführung der Abgabenordnung 1977.
104 BMF, Einführungserlass zur Abgabenordnung, BStBl. I 1976, 576; später Anwendungserlass zur Abgabenordnung, BStBl. I 1987, 664.
105 FinMin Baden-Württemberg, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 9.
106 Vgl. Hüttemann, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz, Non Profit Law Yearbook 2003, S. 89; Koch/Scholtz, Kommentar AO, § 57 Rn. 4.
107 Vgl. Seer/Wolsztyński, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand,

- S. 156 mit Verweis auf Niebler, Gemeinnützigkeit von Kapitalgesellschaften, KStZ 1982, 201 (202 ff.).
- 108 Vgl. Niebler, Gemeinnützigkeit von Kapitalgesellschaften, KStZ 1982, 201 (204).
- 109 S. o. I. 2. a. und b.
- 110 Vgl. Franz, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, S. 77 f.; Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 156.
- 111 Vgl. Becker/Riewald/Koch, Kommentar RAO, § 17 StAnpG Anm. 6; Franz, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, S. 78; Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 156 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 35 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 57 Rn. 1; Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 4 f.
- 112 Vgl. Becker/Riewald/Koch, Kommentar RAO, § 17 StAnpG Anm. 6 (7); Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 57 Rn. 1.
- 113 S. o. I. 2 a.
- 114 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 36.
- 115 Vgl. Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 156 f.
- 116 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 35; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 191. Details zur Beziehung zwischen § 57 AO und § 52 AO u. IV. 2. a.
- 117 Näheres zur Abgrenzung zwischen Selbstverwirklichung und Hilfspersoneneinsatz u. II. 1.
- 118 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 36.
- 119 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 1 S. 3.
- 120 Vgl. Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 6 u. 18; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 52.
- 121 So auch Jachmann/Unger, in: Beermann/Gosch, Kommentar AO, § 57 Rn. 11; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 5.
- 122 Vgl. AEAO zu § 67a, Nr. 31.
- 123 Hier sei beispielsweise die Mithilfe in ehrenamtlichen Greenpeace-Gruppen erwähnt.
- 124 Vgl. Riewald, in: Becker/Riewald/Koch, Kommentar RAO, § 17 StAnpG Anm. 6 (11).
- 125 Vgl. RFH, RStBl. 1930, 632.
- 126 GemVO 1941 (RStBl. 1941, 937); späterhin GemVO 1953 (BStBl. I 1954, 6).
- 127 Zum Inhalt von § 11 Abs. 2 GemVO 1953 s. o. I. 1.
- 128 So auch Fricke, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?, S. 38 f.; Riewald, in: Becker/Riewald/Koch, Kommentar RAO, § 17 StAnpG Anm. 6 (4).
- 129 Vgl. Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 6.
- 130 BMF, BStBl. I 2012, 83.

- 131 AEAO zu § 57, Nr. 2 S. 2.
- 132 AEAO zu § 57 a. F. (02.01.08), Nr. 2 S. 4, 5 u. 6.
- 133 So etwa Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 187; Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 205 f.; Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Rn. C 46 ff.
- 134 Vgl. Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 20.
- 135 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 48.
- 136 FG Niedersachsen, 6 K 139/09.
- 137 Vgl. AEAO zu § 57 a. F. (02.01.08), Nr. 2 S. 5. Näheres hierzu u. 3.
- 138 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2 S. 2.
- 139 AEAO zu § 57, Nr. 2 S. 4.
- 140 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 48.
- 141 Vgl. Hüttemann, bereits in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz, Non Profit Law Year Book 2003, S. 92 ff.
- 142 Vgl. etwa BGH, NJW 1987, 1815 (1817) u. NJW 2011, 139 (140).
- 143 Zur Entstehung eines konkludenten Anwendungserlasses Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, S. 49 sowie Dritter Teil III. 2. c) bb) zu BFH-Urteil vom 17.02.2010.
- 144 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2 S. 2 u. 4.
- 145 Vgl. AEAO zu § 57 a. F. (02.01.08), Nr. 2 S. 5.
- 146 Vgl. FG Niedersachsen, 6 K 139/09. Zur Nichtbeachtung der Kritik des FG zum Merkmal der Weisungsgebundenheit s. o. 2.
- 147 Vgl. Hüttemann, Der neue Anwendungserlass, DB 2012, 250 (254).
- 148 Siehe hierzu auch o. Zweiter Teil II. 1.
- 149 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 5.
- 150 AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 1.
- 151 AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 3.
- 152 Vgl. Rader, in: Leopold/Madle/Rader, Praktikerkommentar AO, § 57 Rn. 4.
- 153 Paritätischer Wohlfahrtsverband – Gesamtverband e.V., Satzung v. 27.10.2000, <http://www.der-paritaetische.de/509/>, Abruf am 14.12. 2012, 19:00 Uhr.
- 154 AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 5.
- 155 Vgl. etwa Finanzausschuss, BT-Drucks. 14/4626, 7; BFH, BStBl. II 1990, 28 (29).
- 156 Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999, BGBl. I 2000, 1850.
- 157 Finanzausschuss, BT-Drucks. 14/4626, 7.
- 158 Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999, BGBl. I 2000, 1850 (1854).
- 159 Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze, BGBl. I. 2004, 1753.
- 160 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 54.
- 161 Vgl. Bundesrat, BT-Drucks. 15/904, 6.
- 162 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.

- 163 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1 S. 2 u. 3.
- 164 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1 S. 4. Näheres zum Postulat der satzungsmäßigen Implementierung s. Dritter Teil II. 2.
- 165 Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 218 f.
- 166 Detailliert zur Auslegung der Vorschrift s. Dritter Teil II. 3. c. aa. sowie 5. c.
- 167 Vgl. Leisner-Egensperger (2011), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 58 Rn. 40.
- 168 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 2 S. 3.
- 169 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 2 S. 1.
- 170 Vgl. etwa Uterhark/Krüger (2006), in: Schwarz, Praxiskommentar AO, § 58 Rn. 3.
- 171 Vgl. BFH, BStBl. II 2002, 162 (164).
- 172 BFH, BStBl. II 1992, 62 (64). Ebenso OFD Magdeburg, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 8.58.
- 173 So auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 61. Für ein globales Begriffsverständnis votiert indes bspw. Eversberg, Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 2 Abgabenordnung, S&S 1999, 19.
- 174 Vgl. etwa OFD München, DStR 2002, 806 (807); Schult/Meining, Betätigung deutscher gemeinnütziger Körperschaften im Ausland, FR 2005, 977 (979).
- 175 Näheres hierzu Vierter Teil I. 4. b. ee.
- 176 Vgl. BFH, BStBl. II 1997, 189 (191); Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 221; Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 5; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 59. Ablehnend Dritter Teil II. 3. c. aa. sowie 5. c.
- 177 Vgl. etwa Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 222; Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 58 Rn. 12. Anders Dritter Teil II. 3. b.
- 178 Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 222.
- 179 So auch FG Schleswig-Holstein, 1 K 104/00; Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 58 Rn. 12; Jachmann/Unger, in: Beermann/Gosch, Kommentar AO, § 57 Rn. 20; Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 5.
- 180 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 64.
- 181 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 3.
- 182 Vgl. zur Qualifikation als Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot etwa Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 6; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 59. Näheres hierzu Dritter Teil II. 3. c. aa. sowie 5. c.
- 183 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 4.
- 184 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 6.
- 185 Vgl. etwa Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 223.
- 186 Vgl. OFD Frankfurt., KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 7.
- 187 Vgl. FinMin Nordrhein-Westfalen, KSt-Kartei NW § 5 KStG Karte H 58. Näheres hierzu Dritter Teil II. 2. b.
- 188 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 10 S. 2 u. 3.
- 189 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 24; Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 58 Rn. 32.
- 190 Vgl. Bundesregierung, BT-Drucks. 12/5630, 97.

- ¹⁹¹ Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen werden in der vorliegenden Arbeit zur Simplifizierung generell als Körperschaften oder Organisationen bezeichnet (s. o. Erster Teil III. 1). Ebenso werden gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke aus analoger Intention durch die Begriffe steuerbegünstigte Zwecke bzw. gemeinnützige Zwecke (i. w. S.) ersetzt.
- ¹⁹² Vgl. etwa Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 18.
- ¹⁹³ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rn. 4.
- ¹⁹⁴ Vgl. etwa Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 20 Rn. 1; Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, Kap. C Rn. 14; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rn. 2. Buchna/Seeger/Brox (Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 18) sprechen von allgemeinen Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrechts.
- ¹⁹⁵ Weitere direkte Steuervergünstigungen sind im Kraftfahrzeug- und Lotteriesteuergesetz (§ 3 Nr. 5 KraftStG, § 18 Nr. 2 Buchst. a RennwLottG) sowie in den Vergnügenssteuergesetzen der Länder kodifiziert.
- ¹⁹⁶ Details zu gemeinnützigen Körperschaften o. Erster Teil III. 2.
- ¹⁹⁷ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rn. 4.
- ¹⁹⁸ Vgl. Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 162.
- ¹⁹⁹ S. o. I. 2. d. zur Interpretation der Unmittelbarkeit.
- ²⁰⁰ BFH, BStBl. II 2007, 628. Details o. I. 2. a.
- ²⁰¹ Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, BGBl. I 2007, 2332.
- ²⁰² Bundesregierung, BT-Drucks. 16/5200, 21.
- ²⁰³ Vgl. AEAO zu § 52, Nr. 2.5 S. 3.
- ²⁰⁴ Vgl. etwa Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rn. 146; Leisner-Egensperger (2008), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 52 Rn. 42; Regierer/Wittke, Förderung des bürgerschaftlichen Engagements, S&R 2011, Heft 1, S. 40 f.
- ²⁰⁵ Vgl. Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 52 Rn. 66.
- ²⁰⁶ Steueranpassungsgesetz, RGBl. I 1934, 925.
- ²⁰⁷ Näheres hierzu u. I. 1.
- ²⁰⁸ So schon Fricke, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?, S. 6 ff., 57 ff.
- ²⁰⁹ Vgl. etwa RFH, RStBl. 1921, 203; ähnlich Franz, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, S. 78.
- ²¹⁰ Die originäre GemVO von 1941 (RStBl. 1941, 937) wurde 1953 durch eine Neufassung (BStBl. I 1954, 6) ersetzt.
- ²¹¹ Vgl. Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 10.
- ²¹² § 6 S. 1 DVO zum KStG 1925 (RGBl. I 1926, 244 (245)).
- ²¹³ Vgl. RFH, RStBl. 1930, 145.
- ²¹⁴ Steueranpassungsgesetz, RGBl. I 1934, 925.
- ²¹⁵ Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze, BGBl. I 1983,

- 1577.
- 216 So auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 6 Rn. 178.
- 217 Näheres hierzu Zweiter Teil I. 2.
- 218 Vgl. AEAO zu § 65, Nr. 2 S. 4.
- 219 Vgl. BFH, BStBl. II 2004, 798 (801); BStBl. II 2010, 1006 (1007); BStBl. II 2011, 398 (400).
- 220 Näher zu § 4 Nr. 18 UStG Dritter Teil II. 3. c. bb.
- 221 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1007).
- 222 Vgl. BFH, UR 2012, 112 (113 f.).
- 223 So auch Hüttemann/Schauhoff, Der BFH als Wettbewerbshüter, DB 2011, 319 (323 f.).
- 224 Details zur Historie u. I. 1.
- 225 Vgl. Leisner-Egensperger (2008), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, Vor §§ 51-68 AO Rn. 17.
- 226 S. o. 2. a.
- 227 Siehe hierzu auch Erster Teil III. 2. b.
- 228 Vgl. Theurl/Saxe, Stiftungs Kooperationen in Deutschland, S. 17 ff. Laut der im ersten Teil angesprochene Studie des WZB ist hierin sogar die wichtigste Kooperationsform zu sehen (Vgl. Priller/Alscher/Droß/Paul/Poldrack/Schmeißer/Waitkus, Dritte-Sektor-Organisationen heute, Discussion Paper SP IV 2012 – 402, www.wzb.eu/org2011, S. 37 f.).
- 229 Näher hierzu Bender, Software-Anwenderforum, S&S 2009, H. 4, 24.
- 230 Vgl. Freyer, in: Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 597.
- 231 Siehe unten Dritter Teil III. 1. c.
- 232 Im Schaubild als Sonne dargestellt, die in zunehmendem Maße auf die originären Kooperationsplattformen einwirkt.
- 233 Die Ausführungen des ersten Absatzes gelten synonym für sinnverwandte Begriffe wie Gesprächskreise, Foren und Arbeitsgruppen.
- 234 Vgl. Schlüter, in: Bertelsmann Stiftung, Handbuch Stiftungen, S. 842.
- 235 Vgl. Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, <http://www.brockhaus-encyklopaedie.de>, Stichwort: Globalisierung.
- 236 Bundesregierung, Nationale Engagementstrategie, <http://www.forum-engagement-partizipation.de>, 08.04.2011, 10:20 Uhr.
- 237 Sydow/van Well, in: Sydow, Management von Netzwerkorganisationen, S. 149 (in Anlehnung an Sydow, Strategische Netzwerke, S. 78 ff.).
- 238 Vgl. Siebert, in: Sydow, Management von Netzwerkorganisationen, S. 9.
- 239 Vgl. hierzu auch Strachwitz (Erfolgskritische Governancestruktur in Netzwerken, S. 13), der im Gegensatz zu Sydow als Hauptkomponenten der betriebswirtschaftlichen Netzwerkforschung die rechtliche und „wirtschaftliche Selbständigkeit“ identifiziert.
- 240 Vgl. Siebert, in: Sydow, Management von Netzwerkorganisationen, S. 9.
- 241 Deutsches Verbände Forum, Studien & Statistiken,

- <http://www.verbaende.com/hintergruende/studien-statistiken.php>, 20.12.2012, 10:40 Uhr.
- 242 Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, <http://www.brockhaus-enzklopaedie.de>, Stichwort: Verband (im rechtlichen Sinne).
- 243 Vgl. Hadding, in: Soergel, Kommentar zum BGB, Vor § 21 Rn. 54; Ellenberger, in: Palandt, Kurz-Kommentar BGB, Einf v § 21 Rn. 22.
- 244 Vgl. Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, Rn. 5668 ff.
- 245 Vgl. Hadding, in: Soergel, Kommentar zum BGB, Vor § 21 Rn. 54.
- 246 Vgl. Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, Rn. 5718 f.
- 247 Nähere Erläuterungen zur Interpretation des Unmittelbarkeitsgebots o. Zweiter Teil I. 2.
- 248 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rn. 37 ff.
- 249 Näheres zu Unterstützungsleistungen als Hauptzweck Dritter Teil II. 2.
- 250 Siehe II. 1. b. im Zweiten Teil der Arbeit zu Details bezüglich der Auslegung der Hilfspersonen-regelung. Zum Merkmal der Weisungsabhängigkeit ferner Dritter Teil III. 4. b.
- 251 S. o. Zweiter Teil II.
- 252 Vgl. BFH, BStBl. II 2007, 628 (630 f.).
- 253 Eingehend hierzu Dritter Teil III. 2. b. cc.
- 254 Ausführlich zur Frage der Entgeltlichkeit Dritter Teil II. 3. c. bb.
- 255 FG Hamburg, EFG 1998, 916.
- 256 Vgl. FG Hamburg, EFG 1998, 916 (918).
- 257 Vgl. etwa Uterhark (2004), in: Schwarz, Kommentar AO, § 57 Rn. 1; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 45; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 41.
- 258 Vgl. Uterhark (2004), in: Schwarz, Kommentar AO, § 57 Rn. 1.
- 259 S. u. Dritter Teil I. 5. b. bb.
- 260 Siehe hierzu Dritter Teil III. (zu Gemeinschaftsprojekten ohne Außenwirkung) sowie Dritter Teil IV. (zu rechtlich verselbständigten Gemeinschaftsprojekten mit Außenwirkung).
- 261 Zum Regelungsgehalt Zweiter Teil III. 1.
- 262 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 3.
- 263 AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 1.
- 264 Detailliert hierzu Dritter Teil II. 2.
- 265 Zur „Schutzschirm-Funktion“ des § 57 Abs. 2 AO u. Dritter Teil I. 5. c. bb.
- 266 S. u. Vierter Teil I. b. bb. und c. aa.
- 267 Vgl. AEAO zu § 55, Nr. 17; BFH, BStBl. II 2000, 320 (324); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rn. 48 f.; Orth, in: Jachmann, Gemeinnützigkeit, DStJG 26 (2003), S. 211 ff.
- 268 Vgl. BFH, BStBl. II 2000, 320 (324).
- 269 Vgl. FG München v. 08.03.1999, 7 K 3032/96.
- 270 Näheres hierzu u. Dritter Teil I. 5. b. bb.
- 271 Zur „unbeabsichtigten“ Errichtung einer Innen-GbR (hier wohl

Interessengemeinschaft) siehe u. Dritter Teil III. 1. b.

272 Näheres hierzu o. u. I. 3. b. bb.

273 S. u. Dritter Teil I. 5. b. bb.

274 Siehe hierzu Zweiter Teil III. 2.

275 Vgl. etwa Orth, in: Jachmann, Gemeinnützigkeit, DStJG 26 (2003), S. 225 f.

276 Ausführlich dazu unten Dritter Teil II. 2. a.

277 Detailliert zur Unmittelbarkeit im Falle des § 58 Nr. 1 AO Dritter Teil II. 2. a. und 5. b.

278 Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, BGBl. I 2007, 2332.

279 Ausführlicher zur Interpretation des gemeinnützigen Zwecks Zweiter Teil IV. 2. a.

280 FG Hamburg, EFG 1998, 916.

281 Vgl. Uterhark (2004), in: Schwarz, Kommentar AO, § 57 Rn. 1. Zustimmend Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 45.

282 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 44.

283 Zum verbliebenen Sinngehalt der Vorschrift Vierter Teil II. 2.

284 AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 1.

285 BFH, BFH/NV 1998, 150 (152).

286 Vgl. etwa Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rn. 199; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 192.

287 Vgl. BFH, BStBl. II 1979, 482 (484).

288 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 52 Rn. 10 ff.; Gersch, in: Klein, Kommentar AO, § 52 Rn. 3 ff.; BFH, BStBl. II 1997, 794 (795 f.); AEAO zu § 52, Nr. 1.1.

289 Vgl. BFH, BStBl. II 1989, 391 (392).

290 Vgl. BFH, BStBl. II 1979, 496 (497).

291 Vgl. AEAO zu § 56, Nr. 2.

292 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 1.

293 Siehe hierzu Dritter Teil II. 2.

294 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 1.

295 Zur Differenzierung zwischen operativer und fördernder Zweckerfüllung s. u. Dritter Teil II. 1. c.

296 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2011, Bd. 1 S. 109.

297 Vgl. Theurl/Saxe, Stiftungsk Kooperationen in Deutschland, S. 20 f.

298 Näheres zum Regelungsgehalt der Vorschriften Zweiter Teil III.

299 Detailliert zu Inhalt und Voraussetzung der Vorschrift Zweiter Teil II.

300 So auch Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 48.

301 FG Niedersachsen, 6 K 139/09.

302 Vgl. Mecking, in: Weitz, Rechtshandbuch für Stiftungen, 9.5.5.2.1.

303 Vgl. Strachwitz, in: Bertelsmann Stiftung, Handbuch Stiftungen, S. 677 f.; Adlov/Velez, Operative Stiftungen, S. 6.

304 Vgl. Adlov, Förderstiftungen, S. 6.

305 Vgl. Neuhoff, in: Saenger/Bayer/Koch/Körber, Gründen und Stiften, S. 150;

- Schäfers, Die steuerrechtliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen, S. 55.
- 306 Vgl. Adlov, Förderstiftungen, S. 6.
- 307 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stiftungsreport 2012/13, S. 120.
- 308 Vgl. Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, Kap. 1, Rn 79 ff.; Wigand/Haase-Theobald/Heuel/Stolte, Stiftungen in der Praxis, S. 168; Adlov/Velez, Operative Stiftungen, S. 3.
- 309 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 50 ff.
- 310 So skizziert Rainer Hüttemann in „Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht“ (§ 4 Rn. 35 ff.) das Unmittelbarkeitsgebot und dessen Ausnahmen. Buchna/Seeger/Brox unterscheiden in „Gemeinnützigkeit im Steuerrecht“ (S. 210) zwischen dem Grundsatz der Unmittelbarkeit und den ausnahmsweise für die Steuerbegünstigung unschädlichen Vorgängen.
- 311 S. u. Dritter Teil II. 3. b.
- 312 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1 S. 2 f.
- 313 Vgl. etwa BGH, BB 2010, 77 (78); Hüttemann/Rawert (2011), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 85 Rn. 35 ff.; Hof, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 156 f.; Neuhoff, in: Soergel, Kommentar BGB § 85 Rn. 12 f.
- 314 Vgl. BGH, BB 2010, 77 (78).
- 315 Hierzu u. Dritter Teil III. 2.
- 316 Zur Begriffsbestimmung s. Zweiter Teil III. 3. a.
- 317 Näheres zum Norminhalt des § 58 Nr. 1 AO s. Zweiter Teil III. 2.
- 318 Für Fallkonstellationen mit Gegenleistung s. u. Dritter Teil II. 2. b.
- 319 AEAO zu § 58, Nr. 1 S. 2.
- 320 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rn. 185.
- 321 S. o. Zweiter Teil I. 2. d.
- 322 Ermittlung durch Satzungseinsicht diverser, in der Datenbank des Bundesverbands Deutscher Stiftungen enthaltener, Mittelbeschaffungskörperschaften, <http://www.stiftungen.org/de/service/stiftungssuche/trefferliste.html>, 10.04.2011, 14:15 Uhr.
- 323 Vgl. Zweiter Teil I. 2. d.
- 324 Korrespondiert mit der Musterformulierung der OFD Kiel v. 19.06.1998 (DB 1998, 1492).
- 325 Zur Definition des Begriffs „Mittel“ s. Zweiter Teil III. 3. a.
- 326 S. o. Dritter Teil I. 4. b.
- 327 Ähnlich Volkmann/Wittke, NPO 2.0, BB 2010, 856 (861).
- 328 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1 S. 2.
- 329 Vgl. BFH, BStBl. II 1992, 62 (64).
- 330 Vgl. OFD Magdeburg, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 8.58.
- 331 Da es sich bei der Auffassung, dass § 58 Nr. 1 AO keine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot darstellt, nicht um die herrschende Meinung handelt, ist eine Untersuchung der Vorschrift auf Gegenleistungen des Kooperationspartners geboten.
- 332 So auch Wörle-Himmel, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, S & S

- 2007, Rote Seiten, H. 2, 1 (12).
- 333 Vgl. BMF, BStBl. I 1995, 40; AEAO zu § 55, Nr. 16 u. 17.
- 334 Abweichend hierzu FG Baden-Württemberg, EFG 1997, 1341.
- 335 Ähnlich Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rn. 193.
- 336 Vgl. OFD Frankfurt, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 55.
- 337 So auch Hüttemann, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz, Non Profit Law Yearbook 2003, S. 102.
- 338 Zur etwaigen Zwischenschaltung einer anderen Organisation s. o. Dritter Teil II. 2. a.
- 339 Detailliert zu den allgemeinen Zweckbetriebsbedingungen u. Dritter Teil II. 3. c. bb.
- 340 Näheres zum Norminhalt Zweiter Teil III. 3.
- 341 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 23.
- 342 Ähnlich OFD Münster, DStR 2009, 1699.
- 343 Siehe hierzu Zweiter Teil IV. 2. a.
- 344 Vgl. Zweiter Teil III. 3. b.
- 345 Vgl. BFH, BStBl. II 1972, 70 (74).
- 346 Siehe etwa Satzungsauszug der „Paracelsus-Stiftung Zentrum für Anthroposophische Medizin in Unterlengenhardt“, http://www.suche.stiftungen.org/index.php?strg=87_124&baseID=129, Stichwort: Paracelsus, 23.09.2011, 12:01 Uhr.
- 347 Vgl. FG Baden-Württemberg, EFG 1997, 1341 (1342).
- 348 S. o. Dritter Teil II. 2.
- 349 Vgl. BMF, BStBl. I 1995, 40 (41) zur Vergabe von Darlehen als Art der Zweckverwirklichung.
- 350 Detailliert zu den Voraussetzungen eines Zweckbetriebs gemäß § 65 AO s. u. Dritter Teil 3. c. bb.
- 351 Vgl. OFD Frankfurt, USt-Kartei HE § 1 UStG S 7100 Karte 23.
- 352 Vgl. BFH, BStBl. II 1995, 767 (768 f.).
- 353 Vgl. etwa OFD Frankfurt, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 7.
- 354 Vgl. BFH, BStBl. II 1997, 189 u. BStBl. II 1990, 28.
- 355 Vgl. etwa Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 59; Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 1; Leisner-Egensperger (2011), in: Hübschmarn/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 58 Rn. 22a; Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 58 Rn. 9 ff.
- 356 Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes, BStBl. I 1954, 6.
- 357 Vgl. Bundesregierung, BT-Drucks. VI/1982, 117.
- 358 Zum vollständigen Wortlaut des § 11 GemVO 1953 s. Zweiter Teil I. 1.
- 359 Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BGBl. I 2000, 1034.
- 360 Hierzu Dritter Teil II. 2. a.
- 361 Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes, RStBl. 1941, 937. Die spätere Neufassung der Verordnung wies bezüglich § 5 Nr. 1 u. 2 keine Veränderungen auf.

- 362 Vgl. RFH, RStBl. 1943, 397 (398).
- 363 BFH, BStBl. II 1972, 204 (205). Ähnlich BFH, BStBl. II 1974, 664 u. 1975, 121.
- 364 S. o. Zweiter Teil I. 2. c.
- 365 Vgl. Becker/Riewald/Koch, Kommentar RAO, § 17 StAnpG Anm. 6 (14).
- 366 Vgl. v. Wallis/Steinhardt, Steuerbegünstigte Zwecke nach der Abgabenordnung 1977, S. 64.
- 367 Abgabenordnung (AO 1977), BGBl. I 1976, 613.
- 368 Zur Interpretation der Unmittelbarkeit durch Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Schrifttum s. Zweiter Teil I. 2.
- 369 Hierzu Zweiter Teil I. 2. c.
- 370 Näheres zur Positionierung des Unmittelbarkeitsgebots im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext Zweiter Teil IV. 3.
- 371 Detaillierter hierzu Zweiter Teil IV. 3.
- 372 Vgl. Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 162. Näheres zum Verhältnis zwischen § 57 AO und §§ 52 bis 54 AO Zweiter Teil IV. 2. a.
- 373 Vgl. Bundesregierung, BT-Drucks. VI/1982, 117.
- 374 Vgl. FG Rheinland-Pfalz, DStRE 2010, 549 (551).
- 375 Vgl. BFH, BStBl. II 1997, 189 (191).
- 376 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 63 f.; Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 221 ff.
- 377 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 23 S. 2.
- 378 Vgl. BFH, BStBl. III 1958, 96.
- 379 Vgl. BFH, BStBl. III 1958, 96 (97).
- 380 Näheres zur Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 6 Rn. 115 ff.; Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 292 ff.
- 381 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 65 Rn. 2.
- 382 Vgl. BFH, BStBl. II 2005, 545.
- 383 Vgl. BFH, BStBl. II 2005, 545 (547).
- 384 Vgl. OFD Magdeburg, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 8.61.
- 385 Hierzu oben Dritter Teil II. 3. b.
- 386 Vgl. RFH, RStBl. 1938, 913; BFH, BStBl. III 1955, 177 (178).
- 387 Vgl. BFH, BStBl. III 1955, 177 (178).
- 388 Vgl. BFH, BStBl. II 1997, 189 (191); bestätigt durch BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1008).
- 389 Hierzu Dritter Teil II. 3. c. aa.
- 390 S. o. Dritter Teil II. 3. b.
- 391 BFH, BStBl. II 1987, 659 (661).
- 392 BFH, BStBl. II 1994, 314 (317).
- 393 Vgl. Gersch, in: Klein, Kommentar AO, § 65 Rn. 6.
- 394 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 6 Rn. 205.
- 395 BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1009); BStBl. II 1994, 573 (575 f.).
- 396 Vgl. Hölzer (2010), in: Rau/Dürrewächter, Kommentar UStG, § 4 Nr. 16 Rn. 12.

- 397 Vgl. ebd. Hölzer (2010), § 4 Nr. 16 Rn. 21.
- 398 Vgl. FG Niedersachsen, EFG 2009, 1419 (1420 f.); ähnlich auch BFH, BStBl. II 2005, 509 u. 2006, 481.
- 399 Vgl. OFD Karlsruhe, USt-Kartei BW § 4 Nr. 16 UStG S 7172 Karte 2.
- 400 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 1991, 157 (159).
- 401 Vgl. Hünnekens (1998), in: Hartmann/Birkenfeld/Hille, Kommentar UStG, § 4 Nr. 18 Rn. 26; Peter/Burhoff/ Stöcker, Kommentar UStG, § 4 Nr. 18 Rn. 23.
- 402 Siehe etwa FG Sachsen, 8 K 326/10.
- 403 S. o. Dritter Teil II. c. aa.
- 404 Vgl. etwa BFH, DStRE 2009, 1455 (1457) u. BStBl. II 2004, 798 (801).
- 405 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 1997, 366 (368) m. w. V. zu den originären Urteilen.
- 406 FG Sachsen, 8 K 326/10; Hölzer (2010), in: Rau/Dürrwächter, Kommentar UStG, § 4 Nr. 18 Rn. 57; UStAE zu § 4 Nr. 18, Abschn. 4.18.1. Zur Gemeinschaftswidrigkeit der Unmittelbar-keitsbedingung s. Hüttemann/Schauhoff, Der BFH als Wettbewerbshüter, DB 2011, 319 (321).
- 407 Siehe etwa oben Dritter Teil I. 2.
- 408 Vgl. BFH, BFH/NV 2009, 430 sowie BStBl. II 1997, 154 (156).
- 409 Vgl. Tehler (2011), in: Rau/Dürrwächter, Kommentar UStG, § 4 Nr. 22 Rn. 302.
- 410 Vgl. EuGH, UR 2007, 587 (587 ff.).
- 411 Siehe etwa BFH-Urteil zur Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen im Rahmen des betreuten Wohnens (BFH/NV 2011, 1084).
- 412 Vgl. etwa Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 6; Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 211; Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 58 Rn. 5; Gersch, in: Klein, Kommentar AO, § 58 Rn. 2; BFH, BStBl. II 1990, 28 (29); Finanzausschuss, BT-Drucks. 14/4626, 7.
- 413 Vgl. AEAO zu § 60, Nr. 2.
- 414 Siehe Dritter Teil II. 2. a.
- 415 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1 S. 2; ebenso FG Niedersachsen, 6 K 139/09 u. FG Rheinland-Pfalz, DStRE 2010, 549 (551).
- 416 Vgl. AEAO zu § 56, Nr. 1 S. 6.
- 417 Vgl. Hüttemann, Der neue Anwendungserlass, DB 2012, 250 (254).
- 418 Siehe analog hierzu die Ausführungen zur Dachverbandsregelung Dritter Teil I. 5. c. bb.
- 419 Näheres hierzu Dritter Teil II. 2. a.
- 420 Detailliert Dritter Teil II. 2. a.
- 421 BFH, BStBl. II 1979, 482(484) u. 1997, 794 (796).
- 422 S. o. Dritter Teil II. 3. b.
- 423 Die vorangehende Gemeinnützigkeitsverordnung verwies dagegen in § 11 Abs. 4 GemVO 1953 eindeutig auf die einschlägigen Ausnahmenvorschriften zur Unmittelbarkeit.
- 424 Vgl. Bundesregierung, BT-Drucks. VI/1982, 117.
- 425 Vgl. etwa Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 56 Rn. 2; Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 56 Rn. 4; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 18 ff.

- 426 So auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 18; Schick, Gemeinnützigkeits- und Steuerrecht, S. 40; Schleder, Steuerrecht der Vereine, Rn. 504; Menges, Fördernde Tätigkeit von Nonprofit-Organisationen (NPO), S&S 2004, Rote Seiten, H.1, 1 (4).
- 427 Vgl. Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 56 Rn. 5.
- 428 Falls die Unterstützungsleistung hingegen als satzungsmäßige Tätigkeit dem Satzungszweck dient, kommt § 58 Nr. 2 bis 4 AO nicht in Betracht, da § 56 AO diesbezüglich ohnehin erfüllt ist.
- 429 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rn. 3.
- 430 Vgl. Leisner-Egensperger (2011), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 58 Rn. 42.
- 431 Ähnlich Gersch, in: Klein, Kommentar AO, § 55 Rn. 15 (ausschließliche Bezugnahme auf § 58 Nr. 2 AO). Beachte in diesem Zusammenhang BFH-Urteil v. 12.10.2010 (BStBl. II 2012, 226) zur verdeckten Gewinnausschüttung.
- 432 BFH, BStBl. II 2002, 162.
- 433 Näheres zur Interpretation des gesetzlich nicht immanierten Merkmals der „teilweisen“ Verwirklichung Zweiter Teil III. 3. c. und c.
- 434 Detailliert hierzu o. Dritter Teil II. 3. b..
- 435 Vgl. Theurl/Saxe, Stiftungs Kooperationen in Deutschland, S. 17. Nach der im ersten Teil angesprochenen Studie des WZB stellt die gemeinsame Projekterfüllung die zweithäufigste Kooperationsform dar (Vgl. Priller/Alscher/Droß/Paul/Poldrack/Schmeißer/Waitkus, Dritte-Sektor-Organisationen heute, Discussion Paper SP IV 2012 – 402, www.wzb.eu/org2011, S. 38).
- 436 Vgl. ebd. Theurl/Saxe, S. 20.
- 437 Vgl. von Ungern-Sternberg, Lehren aus guter Kooperation, S&S 2007, H. 2, 15; Regge, Kooperationen im Stiftungswesen, S&S 2001, H. 5, 10 (10 f.).
- 438 S. u. Dritter Teil III. 2. c. bb.
- 439 Zur Nähe der Innen-GbR zu schuldrechtlichen Beziehungen siehe etwa Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 276.
- 440 Detailliert zur fehlenden Außenwirkung der Innen-GbR z. B. Westermann, in: Erman BGB Kommentar, Vor § 705, Rn. 28; Lang/Mulansky/Mulansky, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 7 f.; Habermeier (2003), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 705 Rn. 58 m. w. N.
- 441 Zur Errichtung von Joint Ventures als Gemeinschaftsprojekt s. Dritter Teil IV.
- 442 Vgl. Kierstein, in: Schmidt, Das Krankenhaus in der Beratung, § 3 Rn. 23.
- 443 S. u. Dritter Teil III. 1. b. dd. speziell zu gemischten Verträgen.
- 444 Deutscher Franchise-Verband, Ethikkodex, <http://www.franchiseverband.com/franchise-ethik-kodex.html>, 27.01.12, 20:16 Uhr, S. 1; ferner abgedruckt in Flohr, Franchise-Vertrag, S. 2 f.
- 445 Vgl. Schreier, Das Konzept des „Social Franchising“, Maecenata Institut, Opusculum 2009 Nr. 34., S. 12.
- 446 Hierzu auch Fleisch, Social Franchising, S&S 2007, H. 2, 16 (16 f.).

- 447 Vgl. etwa Eusani/Eusani, Projektübergreifende Kooperation, NZBau 2008, 551 (554). Detailliert zur Abgrenzung zwischen schuldrechtlichen Beziehungen und Innen-GbR u. Dritter Teil III. 1. b. dd.
- 448 Vgl. Sprau, in: Palandt BGB Kommentar, § 705 Rn. 33.
- 449 Vgl. Sprau, in: Palandt BGB Kommentar, § 705 Rn. 33; Habermeier (2003), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 705 Rn. 58, Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 275; Westermann, in: Erman BGB Kommentar, Vor § 705, Rn. 28; Lang/Mulansky/Mulansky, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 8.
- 450 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 279 ff.
- 451 Vgl. ebd., § 705 Rn. 279.
- 452 Vgl. etwa Habermeier (2003), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 705 Rn. 1.
- 453 Vgl. allgemein zu GbR Sprau, in: Palandt BGB Kommentar, § 705 Rn. 36; zur besonderen Relevanz bei Gelegenheitsgesellschaften Lang/Mulansky/Mulansky, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 44 u. Habermeier (2003), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 705 Rn. 4.
- 454 BGH, NJW-RR 2009, 178.
- 455 Vgl. z. B. Sprau, in: Palandt BGB Kommentar, § 705 Rn. 11; Westermann, in: Erman BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 7; Habermeier (2003), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 705 Rn. 4.
- 456 Vgl. Hadding/Kießling, in: Soergel BGB Kommentar, § 705 Rn. 7.
- 457 Vgl. Sprau, in: Palandt BGB Kommentar, § 705 Rn. 11.
- 458 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 26; Habermeier (2003), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 705 Rn. 4.
- 459 Zu Interessengemeinschaften zwischen steuerbegünstigten Körperschaften, die nicht auf steuerbegünstigte Zwecke gerichtet sind, sondern in erster Linie der Mittelakquise dienen s. Dritter Teil I.
- 460 S. o. Dritter Teil III. 1. a. zur Signifikanz projektgebundener arbeitsteiliger Zusammenarbeit.
- 461 Detailliert zu satzungsfernen Unterstützungsleistungen Dritter Teil II. 3. c.
- 462 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, Vor §§ 705 Rn. 104.
- 463 Vgl. etwa Schöne, in: Beck'scher Online-Kommentar BGB, § 705 Rn. 28; Eusani/Eusani, Projektübergreifende Kooperation, NZBau 2008, 551 (554).
- 464 Vgl. etwa Habermeier (2003), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 705 Rn. 18 zu partiarischen Darlehen; Lützenkirchen, in: Erman BGB Kommentar, Vor §§ 535 Rn. 25 zu partiarischen Mietverträgen.
- 465 Vgl. Giefers/Ruhkamp, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 55; Westermann, in: Erman BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 9.
- 466 Vgl. Edenfeld, in: Erman, BGB Kommentar, § 611 Rn. 21; BAG, DB 1970, 592 (592 f.) zur weisungsabhängigen Arbeit eines Kommanditisten.
- 467 Vgl. BFH, BStBl. II 1981, 310 (313); Loritz, Die Mitarbeit Unternehmensbeteiligter, S. 404; BAG, NZA 1991, 392 (393).
- 468 Vgl. Preis, in: Müller-Glöge/Preis/Schmidt, Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht,

§ 611 BGB Rn. 18.

- 469 Vgl. Hadding/Kießling, in: Soergel, BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 17; Westermann, in: Erman, BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 6.
- 470 Vgl. Grüneberg, in: Palandt BGB Kommentar, Überbl v § 311 Rn. 19.
- 471 Vgl. etwa Löwisch/Feldmann (2013), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 311 Rn. 33 ff.; Emmerich, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 311 Rn. 28 ff.; Grüneberg, in: Palandt, BGB Kommentar, Überbl v § 311 Rn. 24.
- 472 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, Vor §§ 705 Rn. 115.
- 473 Vgl. etwa Löwisch/Feldmann (2013), in: Staudinger, Kommentar BGB, § 311 Rn. 34 ff.; Grüneberg, in: Palandt, BGB Kommentar, Überbl v § 311 Rn. 25.
- 474 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 106; Westermann, in: Erman, BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 6; Hadding/Kießling, in: Soergel, BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 19.
- 475 Vgl. Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Gesellschaft des bürgerlichen Rechts; Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 455.
- 476 Vgl. etwa Sprau, in: Palandt, BGB Kommentar, § 705 Rn. 36; Lang/Mulansky/Mulansky, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 9 f.
- 477 Vgl. Löffelholz, Unternehmensformen und Unternehmenszusammenschlüsse, S. 45; Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 455; Lang/Mulansky/Mulansky, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 13; Hadding/Kießling, in: Soergel, BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 47.
- 478 Vgl. Sprau, in: Palandt, BGB Kommentar, § 705 Rn. 36;
- 479 Vgl. Giefers/Ruhkamp, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 48 f.; von Ditfurth, in: Prütting/Wegen/Weinreich, BGB Kommentar, § 705 Rn. 40; Sprau, in: Palandt, BGB Kommentar, § 705 Rn. 36 f.; Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 455.
- 480 Vgl. Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 451; Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 283; Kußmaul/Richter, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 1111.
- 481 Vgl. Morschett, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 386; Sprau, in: Palandt, BGB Kommentar, § 705 Rn. 44.
- 482 Vgl. Löffelholz, Unternehmensformen und Unternehmenszusammenschlüsse, S. 45; Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Konsortium; Morschett, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 386.
- 483 Vgl. Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Konsortium; Morschett, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 386; Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, Vor §§ 705 Rn. 68; Hadding/Kießling, in: Soergel, BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 47.
- 484 Vgl. Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie

Online, Stichwort: Interessengemeinschaft.

485 Vgl. Fikentscher, Die Interessengemeinschaft, S. 14.

486 Vgl. Löffelholz, Unternehmensformen und Unternehmenszusammenschlüsse, S. 53.

487 Vgl. Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Interessengemeinschaft; Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, Vor § 705 Rn. 283.

488 S. o. Dritter Teil I. 3 c.

489 Vgl. Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 462; Kußmaul/Richter, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 1112 f.; Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Kartell.

490 Vgl. Löffelholz, Unternehmensformen und Unternehmenszusammenschlüsse, S. 46 f.; Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Kartell.

491 Backhaus/Piltz, Strategische Allianzen, S. 2.

492 Vgl. Oechsler, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 1062; überblickend Hellfeier, Strategische Allianzen – Ein wertorientiertes Strategiekonzept, S. 39 u. Picot/Neuburger, in: Scholz, Handbuch Medienmanagement, S. 422.

493 Vgl. auch Picot/Reichwald/Wigand, Die grenzenlose Unternehmung, S. 305.

494 Vgl. Sydow, in: Sydow, Strategische Netzwerke, S. 63.

495 Vgl. Picot/Neuburger, in: Scholz, Handbuch Medienmanagement, S. 422.

496 Vgl. hierzu Freyer, in: Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 595 f. inkl. Praxisbeispiel („Stiftungsallianz Bürgernaher Bundesstaat“).

497 Zum Regelungsgehalt s. Zweiter Teil II.

498 Vgl. Schick, Kooperationen von Stiftungen, S&S 2003, Rote Seiten, H. 4, 15 (16); Wörle- Himmel, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, S&S 2007, Rote Seiten, H. 2, 1 (9); Mecking, in: Weitz, Rechtshandbuch für Stiftungen, 9.5.5.2.1.

499 Vgl. Berger, in: Erman, Kommentar BGB, § 662 Rn. 14.

500 Hierzu auch Dritter Teil II. 1. b.

501 Vgl. Dritter Teil II. 4. c.
 502 Detailliert Dritter Teil II. 4. b.
 503 Näheres hierzu Dritter Teil II. 3 b.
 504 BFH, BStBl. II 2007, 628.
 505 Siehe Zweiter Teil I. 2 a.
 506 BFH, BStBl. II 2007, 628 (630 f.).
 507 AEAO zu § 56, Nr. 1 S. 3.
 508 Zu den ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen teilentgeltlicher
 Unterstützungsleistungen s. o. Dritter Teil II. 3. c. bb.
 509 Ausführlich Dritter Teil II. 3. c. aa.
 510 S. o. Dritter Teil III. 2. b. aa..
 511 BFH, BStBl. II 2007, 628 (631).
 512 Vgl. BFH, BStBl. II 2007, 628 (630 f.) mit Verweis auf BMF, BStBl I 2002, 867
 (877).
 513 Vgl. etwa Holland, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen,
 DStR 2010, 2057 (2059); Leisner-Egensperger (2009), in:
 Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 26, Hüttemann/Schauhoff,
 Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“, FR 2007, 1133 (1137).
 514 Vgl. Hüttemann/Schauhoff, Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“, FR 2007, 1133
 (1137).
 515 BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1008).
 516 BFH, BStBl. II 2007, 628.
 517 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2.
 518 Vgl. Dritter Teil I. 2. c. und 5. b.
 519 FG Hamburg, EFG 1998, 916.
 520 Detailliert dazu Dritter Teil I. 5. b.
 521 Vgl. BFH, BStBl. II 2010, 1006.
 522 Vgl. BFH, BStBl. II 2010, 1006.
 523 AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 3.
 524 Vgl. Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, S. 49.
 525 Näheres hierzu Dritter Teil III. 4. b.
 526 Vgl. Dritter Teil II. 3. b.
 527 Siehe hierzu o. Dritter Teil III. 2. a. bb.
 528 BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1007).
 529 Vgl. Holland, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen, DStR
 2010, 2057 (2060).
 530 Siehe Zweiter Teil IV. 3. c.
 531 Vgl. BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1008 f.).
 532 Vgl. OFD Düsseldorf, S 0187-21-St 133 K.
 533 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 4 S. 1. Siehe auch FG Berlin-Brandenburg, EFG
 2012, 1088.
 534 Vgl. Hüttemann, Kölner Tage – Gemeinnützigkeitsrecht, 25. bis 26.11.2010,
 Tagungsskript S. 338.
 535 Vgl. Dritter Teil I. 2. c. und 5. b.

- 536 Detailliert zur gesellschaftsrechtlichen Form der Innen-GbR o. Dritter Teil III. 1. b. und c.
- 537 Zur Relevanz ertragsteuerlicher Zurechnungsvorschriften für die Interpretation der Unmittelbarkeit s. Dritter Teil IV. 2. a. bb.
- 538 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 279.
- 539 Vgl. BGH, NJW 2001, 1056.
- 540 S. o. Dritter Teil III. 2. b. cc. zu BFH-Urteil v. 17.02.2010.
- 541 Siehe Feststellungen zu FG Hamburg v. 08.12.1997 o. Dritter Teil I. 5. b.; partielle Verantwortungsübernahme bestätigt durch BFH v. 17.02.2010.
- 542 Vgl. etwa FG Hamburg, EFG 1998, 916; BFH, BStBl. II 2010, 1006.
- 543 Dudenredaktion, Duden – Deutsches Universalwörterbuch, Stichwort: Verantwortung.
- 544 Ebd. Dudenredaktion, Stichwort: Verantwortung.
- 545 Vgl. Stadie (2011), in: Rau/Dürrwächter, Kommentar UStG, § 2 Rn. 102.
- 546 Vgl. UStAE zu § 2, Abschn 2.1 Abs. 5; Husmann (1998), in: Rau/Dürrwächter, Kommentar UStG, § 1 Rn. 361; Korn, in: Bunjes, Kommentar UStG, § 2 Rn. 21.
- 547 Vgl. BFH, BStBl. III 1966, 28 (29); Fittkau, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Schuldner der Umsatzsteuer, UStB 2004, 27 (29 f.).
- 548 Vgl. Dritter Teil III. 1. c. bb.
- 549 Vgl. Sarrazin (2010), in: Lenski/Steinberg, Kommentar GewStG, § 2 Rn. 200 m. V. a. BFH, BStBl. II 1994, 96 (98 f.).
- 550 Vgl. Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, 116 (118).
- 551 Zur Definition von Arbeitsgemeinschaften Dritter Teil IV. 1. a) dd).
- 552 So etwa Fischer, in: Heuermann/Brandis, Blümich, Kommentar EStG, KStG, GewStG, § 2a GewStG Rn. 17.
- 553 Vgl. etwa Birk, Steuerrecht, Rn. 1103; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn. 2; BFH, BStBl. II 1998, 328 (329).
- 554 Vgl. BFH, BStBl. II 1997, 272 (274 f.).
- 555 Vgl. Sarrazin (2011), in: Lenski/Steinberg, Kommentar GewStG, § 2 Rn. 2017 f.
- 556 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 1977, 155 (158); BStBl. II 1993, 616 (622).
- 557 Vgl. Sarrazin (2011), in: Lenski/Steinberg, Kommentar GewStG, § 2 Rn. 2156.
- 558 Vgl. BFH, BStBl. II 1981, 602 (604); BStBl. II 1982, 186 (188 f.).
- 559 Vgl. Brandis, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 180 Rn. 50 m. V. a. BFH, BStBl. II 1994, 96. Zu Altmaterialsammlungen durch eine BGB-Gesellschaft OFD Frankfurt, DB 1993, 1217.
- 560 Vgl. Eversberg, Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen, S&S 2005, Rote Seiten, H. 6, 1 (9).
- 561 S. o. Dritter Teil I. 5 (Abb. 2.3).
- 562 Näheres hierzu Zweiter Teil II. 2.
- 563 FG Niedersachsen, 6 K 139/09.
- 564 Siehe hierzu Dritter Teil III. 2. c. bb.
- 565 So auch Jachmann/Unger, in: Beermann/Gosch, Kommentar AO, § 57 Rn. 23.
- 566 Vgl. etwa FG Baden-Württemberg, EFG 1997, 1341 (1342); FG München, EFG

2001, 1178.

- 567 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 716 Rn. 3 (Kontrollrechte von Innengesellschaftern); näheres zu Kontrollrechten und Mitbestimmungsfähigkeit Dritter Teil IV. 2. a. cc.
- 568 S. o. Dritter Teil III. 1. b. cc.
- 569 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 254.
- 570 Nähere Informationen unter <http://www.pflege-und-diakonie.de/pflegepartner/index.html>, 12.04.2012, 14:03 Uhr.
- 571 Vgl. Voeth/Rabe, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 649.
- 572 Anders Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 457 ff. u. 562, welche den Begriff nur im Zusammenhang mit internationalen Kooperationen verwenden.
- 573 Holtbrügge, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 1184.
- 574 Vgl. Bühler/Jaeger, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 110.
- 575 Vgl. etwa Picot, in: Picot, Handbuch Mergers & Acquisitions, S. 374 ff.; Stengel, in: Müller/Hoffmann, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, § 21 Rn 7 ff.; Holtbrügge, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 1185; Fröhls, Internationale Joint Ventures, S. 18 f.
- 576 Vgl. Baumanns/Wirbel, in: Gummert/Weipert, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 28 Rn. 2.
- 577 Vgl. etwa Picot, in: Picot, Handbuch Mergers & Acquisitions, S. 374 ff.; Stengel, in: Müller/Hoffmann, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, § 21 Rn 7 ff.; Holtbrügge, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 1185; Fröhls, Internationale Joint Ventures, S. 18 f.
- 578 Vgl. Picot, in: Picot, Handbuch Mergers & Acquisitions, S. 375.
- 579 Vgl. Mecking, in: Weitz, Rechtshandbuch für Stiftungen, 9.5.5.3.1.
- 580 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 254.
- 581 Siehe Dritter Teil III. 1. b. cc., auch zur Unterscheidung zwischen Innen- und Außengesellschaft.
- 582 BGH, NJW 2001, 1056.
- 583 Vgl. Schöne, in: Bamberger/Roth, Beck'scher Online-Kommentar BGB, § 705 Rn. 142.
- 584 Vgl. Hadding/Kießling, in: Soergel BGB Kommentar, Vor § 705 Rn. 28.
- 585 Näheres zu konkludenten Vertragsabschlüssen Dritter Teil III. 1. b. cc.
- 586 So auch Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, 116 (116 f.).
- 587 Vgl. etwa Hopt, in: Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, § 105 Rn. 1.
- 588 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 705 Rn. 144.
- 589 Detailliert hierzu Hopt, in: Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, § 1 Rn. 23.
- 590 Vgl. Schmidt, in: Schmidt, Münchener Kommentar HGB, § 1 Rn. 26; Hopt, in: Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, § 1 Rn. 12; Roth, in: Koller/Roth/Morck,

Kommentar HGB, § 1 Rn. 4 ff.; BGH, NJW 1974, 1462 (1463); BAG, NJW 1988, 222 (223).

591 Siehe oben Erster Teil III. 1. d.

592 Detailliert zu Aktionsbündnissen Dritter Teil I. 3 c.

593 Näheres zur rechtlichen Struktur von Vereinen Erster Teil III. 1. c.

594 Vgl. hierzu Wörle-Himmel, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, S&S Rote Seiten 2007, Heft 2, 1 (21).

595 Siehe Erster Teil III. 1. b.

596 S. o. Dritter Teil III. 1 c.

597 Näheres hierzu ebd.

598 Vgl. etwa Sprau, in: Palandt BGB Kommentar, § 705 Rn. 36; Lang/Mulansky/Mulansky, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 9 f.

599 Vgl. Giefers/Ruhkamp, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 48 f.; von Ditfurth, in: Prütting/Wegen/Weinreich BGB Kommentar, § 705 Rn. 40; Sprau, in: Palandt BGB Kommentar, § 705 Rn. 36 f.; Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 455.

600 Vgl. Kußmaul/Richter, in: Zentes/Swoboda/Morschett, Kooperationen, Allianzen und Netzwerke, S. 1110.

601 Vgl. etwa Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 115.

602 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 45.

603 Vgl. Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, 116 (118).

604 Siehe oben Dritter Teil III. 3. c. cc.

605 Vgl. Dritter Teil IV. 2. c.

606 Vgl. Giefers/Ruhkamp, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 9; Schücking, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 4 Rn. 11.

607 Vgl. Schücking, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 4 Rn. 12.

608 Vgl. etwa Schröder, Ausgliederungen aus gemeinnützigen Organisationen, DStR 2001, 1415 (1415 f.); Orth, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, S&R 1999, Rote Seiten H. 5, 1 (3); Wewel, Ausgliederung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, DStR 1998, 274; Otto, Handbuch der Stiftungspraxis, S. 97 f.

609 Vgl. AEAO zu § 55, Nr. 2 S. 2 a. F.

610 Vgl. BFH, BStBl. II 2007, 631 (634).

611 Vgl. AEAO zu § 56, Nr. 1 S. 3.

612 Vgl. AEAO zu § 56, Nr. 1 S. 4.

613 Vgl. etwa Nagengast, Outsourcing von Dienstleistungen, S. 47 f.; Hermes/Schwarz, Outsourcing, S. 15; Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Outsourcing.

614 Vgl. Wullenkord, in: Wullenkord, Praxishandbuch Outsourcing, S. 3; Zmuda, Outsourcing bei Banken, S. 6 m. w. N.; Grützner/Jakob, Compliance von A-Z, Stichwort: Outsourcing.

615 Siehe etwa Auflistung Werner, Outsourcing – Chancen, Risiken und Grenzen, ZStV 2010, 210.

- 616 Vgl. z. B. Orth, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, S&R 1999, Rote Seiten H. 5, 1 (3); Kwon, Outsourcing der Personalfunktion, S. 9 f. m. w. N.; Gretzinger, Strategische Gestaltung des Outsourcing, S. 14 f.
- 617 Vgl. Hermes/Schwarz, Outsourcing, S. 29.
- 618 Vgl. Orth, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, S&R 1999, Rote Seiten H. 5, 1 (3); Kwon, Outsourcing der Personalfunktion, S. 10 m. w. N.; Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Outsourcing.
- 619 Vgl. Gretzinger, Strategische Gestaltung des Outsourcing, S. 15.
- 620 Vgl. Wewel, Ausgliederung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, DStR 1998, 274 (275).
- 621 Vgl. Möhlenbrock, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, § 1 Rn. 23.
- 622 Vgl. Hermes/Schwarz, Outsourcing, S. 27.
- 623 Vgl. Pérez, Service Center Organisation, S. 17 f.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 1147.
- 624 S. o. Dritter Teil III. 2. c. bb. zu BFH-Urteil v. 17.02.2010.
- 625 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 42; Orth, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, S&R 1999, Rote Seiten H. 5, 1 (15).
- 626 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 2005, 324 (326); Drüen, in Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 39 Rn. 91.
- 627 Vgl. etwa Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 39 Rn. 2.
- 628 Vgl. Erster Teil III. 1. a.
- 629 OFD Frankfurt, DB 1993, 1217.
- 630 Siehe hierzu Erster Teil IV. 1.
- 631 Vgl. etwa Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 706 Rn. 2.
- 632 Siehe hierzu auch Dritter Teil III. 3. c.
- 633 Vgl. Dritter Teil III. 4. b.
- 634 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 709 Rn. 10; Sprau, in: Palandt, Kurz-Kommentar BGB, § 705 Rn. 16.
- 635 Vgl. Hadding/Kießling, in: Soergel BGB Kommentar, § 709 Rn. 11; Westermann, in: Erman BGB Kommentar, § 709 Rn. 6.
- 636 Vgl. Hadding/Kießling, in: Soergel BGB Kommentar, § 709 Rn. 11.
- 637 § 713 i. V. m. § 666 BGB.
- 638 Vgl. Jost, in: Dötsch/Jost/Pung, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 113.
- 639 Vgl. Jachmann/Unger, in: Beermann/Gosch, Kommentar AO, § 57 Rn. 16; Schick, Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an Personen- und Kapitalgesellschaften, DB 1999, 1187 (1189); Meyn, Kooperationen zwischen Gemeinnützigen, npoR 2012, H. 1, 1 (1 f.).
- 640 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 42; zur Rechtsfähigkeit BGH, NJW 2001, 1056.
- 641 Vgl. etwa Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 205;

- Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rn. 52; Uterhark (2004), in: Schwarz, Kommentar AO, § 57 Rn. 1.
- 642 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 1 S. 3.
- 643 Vgl. Jachmann/Unger, in: Beermann/Gosch, Kommentar AO, § 57 Rn. 20.
- 644 Vgl. Bamberger, in: Bamberger/Roth, Beck'scher Online-Kommentar BGB, § 1 Rn. 17 f.; zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR BGH, NJW 2001, 1056.
- 645 Vgl. Zweiter Teil II. 2.
- 646 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 709 Rn. 49.
- 647 Vgl. Dritter Teil III. 2. b. cc.
- 648 Zur Relevanz ertragsteuerlicher Zurechnungsvorschriften für die Interpretation der Unmittelbarkeit s. o. Dritter Teil IV. 2. a. bb.
- 649 Vgl. Stadie (2011), in: Rau/Dürrwächter, Kommentar UStG, § 2 Rn. 102.
- 650 Während Kraeusel (in: Reiß/Kraeusel/Langer, Kommentar UStG, § 4 Nr. 22 Rn. 19 (1999)) und Huschens (in: Vogel/Schwarz, Praxiskommentar UStG, § 4 Nr. 22 Rn. 22 ff. (2010)) nur auf die Bestimmung des § 52 AO rekurriert, bedingt etwa Schotenroehr (Kooperation von Zweckbetrieben, DStR 2012, 14) die Erfüllung sämtlicher gemeinnützigkeitsrechtlicher Vorschriften.
- 651 Vgl. Huschens (2007), in: Vogel/Schwarz, Praxiskommentar UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rn. 27; Hettler (2008), in: Hartmann/Birkenfeld/Hille, Kommentar UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rn. 13.
- 652 Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, S. 279.
- 653 S. o. Dritter Teil III. 3 c. cc.
- 654 Vgl. Sarrazin (2010), in: Lenski/Steinberg, Kommentar GewStG, § 2 Rn. 200 m. V. a. BFH, BStBl. II 1994, 96 (98 f.).
- 655 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, Vor §§ 705 ff. Rn. 43.
- 656 Vgl. Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, 116 (118).
- 657 Vgl. Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, 116 (121).
- 658 Vgl. etwa Leisner-Egensperger (2011), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 51 Rn. 28.
- 659 Vgl. Eversberg, Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen, S&S 2005, Rote Seiten, H. 5, S. 9; BFH, BStBl. II 1989, 134; AEAO zu § 64, Nr. 3 S. 1.
- 660 Vgl. Dritter Teil III. 3 c. cc.
- 661 Vgl. BFH, BStBl. II 2011, 858 (860); AEAO zu § 64, Nr. 3 S. 2.
- 662 Vgl. Ulmer, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar BGB, § 706 Rn. 2.
- 663 Vgl. Hueck/Fastrich, in: Baumbach/Hueck, Kommentar GmbHG, § 3 Rn. 14; Roth, in: Roth/Altmeppen, Kommentar GmbHG, § 5 Rn. 4.
- 664 Näheres zur unmittelbaren Zweckverwirklichung einer Hilfsperson Dritter Teil III. 2. c.
- 665 Vgl. Zweiter Teil II. 1.
- 666 Vgl. etwa Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck, Kommentar GmbHG, § 35 Rn. 55.
- 667 Vgl. Kleindiek, in: Lutter/Hommelhoff, Kommentar GmbHG, § 37 Rn. 17 ff.

- 668 So auch Wörle-Himmel, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, S&S 2007, H. 2, 1 (18).
- 669 S. o. Dritter Teil IV. 2. b., auch zu der Möglichkeit, dass sich mehrere Gesellschafter derselben Hilfsperson bedienen.
- 670 Vgl. Altmeppen, in: Roth/Altmeppen, Kommentar GmbHG, Anh § 13 Rn. 20.
- 671 Näheres hierzu Dritter Teil III. 2. c. bb.
- 672 Vgl. Lutter, in: Lutter, Holding Handbuch, § 1 Rn. 11; Rose/Glorius-Rose, Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen, Rn. 435.
- 673 Vgl. BMF, BStBl. I 2002, 867 (877) bestätigt durch BFH-Urteil v. 07.03.2007 (s. Dritter Teil III. 2. c. aa).
- 674 Vgl. etwa Jachmann, Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht, ZSt 2003, 35 (38); Musil, Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2009, 2453 (2457).
- 675 Vgl. Hüttemann, Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht, FR 2002, 1337 (1343).
- 676 S. o. Dritter Teil III. 2. c. bb.
- 677 Vgl. Scherff, Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Holding-Strukturen, DStR 2003, 727 (727 f.); Schick, Kooperationen von Stiftungen, S&S 2003, Rote Seiten, H. 4, 15 (17); Eversberg, Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen, S&S 2005, Rote Seiten, H. 6, 1 (7); Jachmann/Liebl, Gemeinnützigkeit kompakt, S. 25; Wörle-Himmel, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, S&S 2007, Rote Seiten, H. 2, 1 (18).
- 678 Siehe hierzu Dritter Teil IV. 3. a. bb.
- 679 Vgl. etwa Schick, Kooperationen von Stiftungen, S&S 2003, Rote Seiten, H. 4, 15 (17).
- 680 Vgl. Lutter, in: Lutter, Holding Handbuch, § 1 Rn. 22.
- 681 Vgl. Scherff, Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Holding-Strukturen, DStR 2003, 727 (727 f.).
- 682 Vgl. Zweiter Teil III. 2.
- 683 Näheres hierzu u. Dritter Teil IV. 3. b.
- 684 Detailliert hierzu Dritter Teil II. 2. b.
- 685 Vgl. AEAO zu § 60, Nr. 2 Buchst. a.
- 686 Vgl. Dritter Teil II. 4. b.
- 687 Vgl. RFH, RStBl. 37, 939 (940) u. 45, 34.
- 688 Vgl. etwa BFH, BStBl. III 1957, 303 (305 f.), BStBl. III 1960, 513 (514), BStBl. III 1965, 261 (262) sowie BStBl. III 1966, 598 (599).
- 689 Vgl. AEAO zu § 64, Nr. 3 S. 7 u. 8.
- 690 Vgl. etwa Hüttemann, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz, Non Profit-Law Yearbook 2003, S. 99; Jachmann/Unger, in: Beermann/Gosch, Kommentar AO, § 57 Rn. 48; Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 208; Musil, Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2009, 2453 (2457).
- 691 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rn. 201.
- 692 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 6 Rn. 13.

693 In dem Sinne FG Baden-Württemberg, EFG 1997, 1341 (1342).
 694 Vgl. Sachverhalt Zweiter Teil I. 2. a.
 695 S. o. Dritter Teil III. 2. b. bb.
 696 Näheres zu dieser Obstruktion Dritter Teil III. 4. b.
 697 Vgl. AEAO zu § 64, Nr. 3 S. 3.
 698 Vgl. AEAO zu § 64, Nr. 3 S. 4 - 6.
 699 S. o. Dritter Teil IV. 3. a) cc).
 700 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rn. 29.
 701 So auch Wörle-Himmel, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, S & S
 2007, Rote Seiten, H. 2, 1 (18).
 702 Zum Sachverhalt Dritter Teil III. 2. b. bb.
 703 Näheres zum abweichenden Unmittelbarkeitskriterium des § 66 AO Zweiter Teil 3.
 b. Zusammenfassend zum Verhältnis zwischen § 57 AO und den
 Zweckbetriebsvorschriften s. Vierter Teil II. 2. b.
 704 S. o. Dritter Teil IV. 1. a. cc.
 705 Eine weniger ausführliche Behandlung erscheint angesichts der geringeren
 Praxisrelevanz gegenüber den bisher behandelten Kooperationsrechtsformen sowie
 zur Vermeidung von Wiederholungen sinnvoll.
 706 Die Mitgliedschaft in einem Verein führt nicht zu einem Anteil am
 Vereinsvermögen (vgl. Brandenburgisches OLG, OLG-NL 2005, 177 (178)).
 707 Vgl. Dörner, in: Schulze, Kommentar BGB, § 38 Rn. 3.
 708 Vgl. hierzu Abzugsverbot von Mitgliedsbeiträgen für Zwecke, mit denen eine
 Gegenleistung verbunden ist (§ 10b Abs. 1 S. 8 EStG).
 709 Vgl. BAG, NJW 2003, 161 (162).
 710 S. o. Dritter Teil IV. 2. a. bb.
 711 Vgl. Reuter, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar zum BGB, § 38 Rn. 27;
 Ellenberger, in: Palandt, Kommentar BGB, § 38 Rn. 1a.
 712 Vgl. Hadding, in: Soergel, Kommentar zum BGB, § 32 Rn. 4.
 713 Vgl. Ellenberger, in: Palandt, Kommentar BGB, § 32 Rn. 7; Weick (2005), in:
 Staudinger, Kommentar BGB, § 32 Rn. 14.
 714 Vgl. Reuter, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 38 Rn. 37; Ellenberger, in:
 Palandt, Kommentar BGB, § 38 Rn. 1a.
 715 S. o. Dritter Teil IV. 2. b. Zur weiteren Zurechnungsoption über Drittgeschäfte s.
 Dritter Teil IV. 3. a. bb.
 716 Aus diesem Grund und zur Vermeidung von Wiederholungen wird – in Anlehnung
 an die oben behandelten Vereine – auf eine detaillierte Analyse verzichtet.
 717 Vgl. Mecking, in: Weitz, Rechtshandbuch für Stiftungen, 9.5.5.3.4.
 718 Vgl. Hüttemann/Rawert (2011), in: Staudinger, BGB Kommentar, § 86 Rn. 5 ff.
 719 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 3 Rn. 74 m. w. N.
 720 Näheres hierzu Dritter Teil IV. 3. a. bb.
 721 AEAO zu § 55, Nr. 17.
 722 Überblickend Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rn. 41 ff.;
 hierzu auch Erster Teil 3. b. bb.
 723 BFH, BFH/NV 2003, 1025 (1026).

- 724 Dies gilt prinzipiell nicht für Mittelbeschaffungskörperschaften nach § 58 Nr. 1 AO (s. Dritter Teil II. 2. a. und 5. b.).
- 725 Vgl. hierzu Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rn. 43.
- 726 Vgl. FG München v. 08.03.1999, 7 K 3032/96.
- 727 Vgl. BFH, BStBl. II 2000, 200.
- 728 BFH, BFH/NV 2003, 1025 (1026).
- 729 Zum strikteren Postulat der Weisungsabhängigkeit durch die Finanzverwaltung s. etwa Zweiter Teil II. 2.
- 730 Siehe hierzu Dritter Teil IV. 1. b. aa.
- 731 Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 155.
- 732 Vgl. Schröder, Ausgliederungen aus gemeinnützigen Körperschaften, DStR 2001, 1415 (1419); Augsten, in: Augsten/Bartmuß/Rehbein/Sausmekat, Besteuerung im Krankenhaus, § 5 Rn. 9; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 19 Rn. 70 m. w. N.
- 733 Vgl. Sachverhalt FG Schleswig-Holstein, EFG 2011, 576.
- 734 Vgl. Prüfungsschema Vierter Teil II. 2. a.
- 735 Im Gegensatz dazu unterliegen die Herausgabe und der Vertrieb einer Schriftenreihe durch die Verlagsgesellschaft, insofern diese dem Satzungszweck der Stiftung dient, dem Unmittelbarkeitsgebot.
- 736 S. u. Dritter Teil IV. 5. c.
- 737 FG Münster, EFG 2012, 437.
- 738 Vgl. FG Münster, EFG 2012, 438 f.
- 739 Vgl. FG Münster, EFG 2012, 438.
- 740 Detailliert hierzu oben Dritter Teil IV. 3. a.
- 741 Vgl. etwa Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 157; Schröder, Ausgliederung aus gemeinnützigen Organisationen, DStR 2001, 1415 (1419).
- 742 FG Düsseldorf, EFG 1992, 99.
- 743 Vgl. FG Düsseldorf, EFG 1992, 99.
- 744 Siehe hierzu oben Dritter Teil IV. 5. b. aa.
- 745 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 3.
- 746 S. o. Dritter Teil IV. 5. b. aa.
- 747 Näheres hierzu oben Dritter Teil IV. 2. a.
- 748 Detailliert zur Umgliederung von § 57 Abs. 2 AO in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke Dritter Teil I. 5. c.
- 749 Vgl. Sachverhalt FG Düsseldorf, EFG 2007, 305.
- 750 Vgl. Sachverhalt BFH, BFH/NV 1993, 133.
- 751 Näheres hierzu Dritter Teil II. 4. b.
- 752 Detailliert oben Dritter Teil IV. 3. a. bb.
- 753 Siehe oben Dritter Teil IV. 3. a. cc.; resümierend 5. c.
- 754 Eingehender oben Dritter Teil IV. 3. b.
- 755 Vgl. Dritter Teil IV. 2. a. und b.
- 756 Siehe hierzu Dritter Teil IV. 2. a. und b.
- 757 Vgl. Dritter Teil I. 5. c. und II. 4. b.

- 758 Vgl. Bundesregierung, BT-Drucks. VI/1982, 117.
- 759 Näheres zu den Rechten der GbR-Gesellschafter Dritter Teil IV. 2. a. cc.
- 760 Vgl. Dritter Teil IV. 2. b. sowie 5. a. aa.
- 761 Vgl. Dritter Teil III. 4. b.
- 762 S. o. zu Dachverbänden Dritter Teil I. 1. b. dd.; zur Abgrenzung von Holdinggesellschaften Dritter Teil IV. 3. a. cc.
- 763 Vgl. Dritter Teil I. 5. c. bb.
- 764 Vgl. Lutter, in: Lutter, Holding-Handbuch, § 1 Rn. 16 ff.
- 765 S. o. Dritter Teil II. 4. b.
- 766 Vgl. Zweiter Teil III. 3. a.
- 767 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2005, A 30.
- 768 Vgl. United Nations, Human Development Report 2011, p. 127.
- 769 Vgl. etwa University of Pennsylvania, 2011 Global Go To Think Tanks Report, http://www.gotothinktank.com/wp-content/uploads/2012/09/2011-Global-Go-To-Think-Tanks-Report_FINAL-VERSION.pdf, 28.09.2012, 18:55 Uhr.
- 770 Vgl. Richardson, in: Bertelsmann Stiftung, Handbuch Stiftungen, S. 894 ff.
- 771 Näheres hierzu u. Vierter Teil I. 4. c. aa.
- 772 Vgl. <http://www.grove-moldovan-stiftung.de/index.php/projekte/47-projekt>, 20.11.2012, 13:00 Uhr.
- 773 Vgl. <http://www.wings-of-hope.de/bosnien-herzegowina/zentrum/>, 11.12.2012, 11:00 Uhr.
- 774 Vgl. Walkenhorst, Das „Transatlantische Netzwerk Bürgerstiftungen“, S&S 2000, H. 3, 32 (32 f.).
- 775 Vgl. Schmidt, EUSTORY, S&S 2009, H. 5, 18. Ein weiteres Beispiel für ein rechtlich verselbständigtes Projekt ist das „Network of European Foundations for Innovative Cooperation (NEF)“, an dem sich jedes Jahr etwa 50 internationale Stiftung beteiligen (Vgl. Bouché, Zusammenrücken in der Krise?, S&S 2009, H. 6, 40).
- 776 JStG 2009, BGBI. I 2008, 2794.
- 777 Bundesregierung, BT-Drucks. 16/10189, 80.
- 778 Vgl. Finanzausschuss, BT-Drucks. 16/11108, 46.
- 779 Vgl. BMF, BStBl. I 2005, 902.
- 780 EuGH, NJW 2006, 3765.
- 781 EuGH, NJW 2006, 3765.
- 782 Vgl. etwa Seidel, Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, ErbStB 2009, 187 (191 f.).
- 783 Bundesregierung, BT-Drucks. 16/10189.
- 784 Vgl. Finanzausschuss, BT-Drucks. 16/11108, 45.
- 785 Vgl. AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 1 S. 1.
- 786 Vgl. Schauhoff/Kirchhain, Was bringt der neue AO-Anwendungserlass, DStR 2012, 261.
- 787 Vgl. Hüttemann, Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland, DB 2008, 1061 (1063).

- 788 AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 2 S. 2.
- 789 AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 2 S. 3.
- 790 AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 2 S. 3.
- 791 Vgl. etwa Schauhoff, Was bringt der neue Anwendungserlass, DStR 2012, 261; Brill, Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung, GWR 2012, 124; Gersch, Neue Verwaltungsregelungen zur Gemeinnützigkeit, AO-StB 2012, 176 (177).
- 792 Vgl. Jachmann/Unger, in: Beermann/Gosch, Kommentar AO, § 51 Rn. 87.
- 793 Vgl. AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 3 S. 1.
- 794 Vgl. AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 3 S. 2.
- 795 Zu den weiteren Entscheidungen des EuGH, die das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht in der Folge berührten, zählen etwa die EuGH-Urteile v. 18.12.2007 in der Rechtssache Jundt (IStR 2008, 220) und v. 27.01.2009 in der Rechtssache Persche (DStR 2009, 207).
- 796 Vgl. Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 1.
- 797 Vgl. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, S. 6.
- 798 Das primäre Unionsrecht besteht aus den Gründungsverträgen und dem Vertrag über die Europäische Union (inklusive Anlagen, Anhängen und Protokollen) sowie den späteren Änderungen und Ergänzungen dieser Verträge. Die Gründungsverträge setzen sich aus dem Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) vom 18.4.1951 und den „Römischen Verträgen“ vom 25.3.1957, welche die Verträge über die Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) und über die Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (EURATOM) beinhalten, zusammen (vgl. Haltern, Europarecht – Dogmatik im Kontext, S. 39 ff.; Thiele, Europarecht, S. 12 ff.). Des Weiteren gehören die ungeschriebenen, vom EuGH entwickelten allgemeinen Rechtsgrundsätze und Gewohnheitsrechte, soweit sie ihrem Inhalt nach in diesen Rang einzustufen sind, zum Primärrecht (vgl. Streinz, Europarecht, Rn. 453 ff.; Frenz, Handbuch Europarecht, Band 5, Rn. 539 ff.).
- 799 Vgl. Arndt/Fischer, Europarecht, S. 234.
- 800 Vgl. EuGH, NJW 1980, 2634 (2635) u. NJW 1989, 661 (662).
- 801 Vgl. Voß, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 91 Rn. 1.
- 802 Vgl. Waldhoff/Kahl, in: Calliess/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, Art. 112 AEUV Rn. 1 f.
- 803 Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, § 35 Rn. 48.
- 804 Während Verordnungen in allen Teilen verbindlich sind und unmittelbar in jedem Staat gelten (Art. 288 Abs. 2 AEUV), sind Richtlinien zwar ebenso für jeden Mitgliedstaat hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, den innerstaatlichen Stellen bleibt hierbei jedoch die Wahl der Form und der Mittel vorbehalten (Art. 288 Abs. 3 AEUV). Beschlüsse sind von den konkret benannten Adressaten umzusetzen (Art. 288 Abs. 4 AEUV). Von Empfehlungen und Stellungnahmen geht hingegen keine Verbindlichkeit aus (Art. 288 Abs. 5 AEUV).
- 805 Als direkte Steuern werden solche Steuerarten klassifiziert, bei denen

- Steuerschuldner und Steuerträger identisch sind. Hierzu zählen beispielsweise die Einkommen-, Körperschaft- und Erbschaftsteuer (vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7 Rn. 20).
- 806 Vgl. Tietje, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 94 EGV Rn. 1 u. 2.
- 807 Vgl. hierzu auch Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 69.
- 808 Vgl. Eilers/Sedlaczek, in: von der Groeben/Schwarze, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, Vorbemerkung zu den Artikeln 90 bis 93 EGV, Rn. 127; Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 141.
- 809 Vgl. EuGH, Slg. 2008, I-3747 (3762).
- 810 Vgl. EuGH, Slg. 1999, I-2651 (2671) u. Slg. 1995, I-225 (226).
- 811 Vgl. Weber-Grellet, Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, 1229 (1229 f.).
- 812 Vgl. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht. S. 309 ff.
- 813 S. o. Vierter Teil I. 2. a.
- 814 Vgl. Finanzausschuss, BT-Drucks. 16/11108, 45; AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 4 S. 1 f.
- 815 Vgl. AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 4 S. 3.
- 816 Grundlage der Ermittlung bildete die Internetdatenbank des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, Quelle: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stichwort: Ausland, 18.08.2010, 10:00 Uhr, <http://www.stiftungen.org/de/service/stiftungssuche.html>.
- 817 AEAO zu § 52, Nr. 2.3.
- 818 Vgl. BMF, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 40, S. 115.
- 819 Vgl. Bibliographisches Institut & F. A. Brockhaus AG, Brockhaus-Enzyklopädie Online, Stichwort: Denkmalpflege.
- 820 Vgl. OFD Hannover, BB 2001, 1724.
- 821 Vgl. Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 52 Rn. 48; BMF, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 40, S. 117.
- 822 Vgl. Bundesrat, BR-Drucks. 418/99, S. 16.
- 823 Die Stiftung „Kreis der Bäume“ fördert beispielsweise neben dem Naturschutz auch die Völkerverständigung satzungsgemäß.
- 824 BFH, BStBl. II 2000, 200 (202).
- 825 Vgl. BFH, BStBl. II 2000, 200 (202).
- 826 Vgl. Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar EStG, § 10b Anm. B 159.
- 827 BFH, BStBl. II 2000, 200 (202).
- 828 Die Förderung der Demokratie gehört etwa bei den sog. parteinahen Stiftungen (Konrad-Adenauer-Stiftung e.V., Friedrich-Ebert-Stiftung e.V., Heinrich-Böll-Stiftung e.V., Hanns-Seidel-Stiftung e.V., Friedrich-Naumann-Stiftung, Rosa-Luxemburg-Stiftung e.V.) zu den Schwerpunkten der Auslandsarbeit.
- 829 Vgl. Finanzausschuss, BT-Drucks. 16/11108, 45; AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 4 S. 4.

- 830 Vgl. Scholtz, in: Scholtz/Koch, Kommentar AO, § 54 Rn. 7
- 831 Vgl. Scholtz, in: Scholtz/Koch, Kommentar AO, § 54 Rn. 7; Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 54 Rn. 7; Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 54 Rn. 29.
- 832 Vgl. Finanzausschuss, BT-Drucks. 16/11108, 45; AEAO zu § 51, Nr. 7 Abs. 4 S. 4.
- 833 Vgl. AEAO zu § 63, Nr. 1 S. 4.
- 834 Vgl. Söhn (2003), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 90 Rn. 140.
- 835 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 1986, 732 (734) u. BFH/NV 2007, 201.
- 836 Vgl. Hofmann, in: Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 871.
- 837 BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1; OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.
- 838 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1.
- 839 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 1976, 562 (563); BStBl. II 1979, 482 (487); BStBl. II 2003, 930 (931).
- 840 Vgl. FG Niedersachsen, 6 K 139/09.
- 841 Vgl. Zweiter Teil II. 1.
- 842 Vgl. etwa Otto, Handbuch der Stiftungspraxis, S. 272. Näheres zur Errichtung einer Niederlassung im Ausland unter Vierter Teil I. 4. f) dd).
- 843 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1; OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.
- 844 Vgl. ebd.
- 845 Vgl. Schult/Meining, Betätigung deutscher gemeinnütziger Körperschaften im Ausland, FR 2005, 977 (982).
- 846 FG Niedersachsen, 6 K 139/09.
- 847 Siehe hierzu auch Zweiter Teil II. 2. u. Dritter Teil III. 4. b.
- 848 Vgl. Dritter Teil III. 4. b.
- 849 Vgl. Dritter Teil I. 5. c.
- 850 Vgl. Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, Rn. 54 ff.
- 851 Vgl. Krafka/Kühn, in: Krafka/Willer/Kühn, Registerrecht, Teil 4 Rn. 2127; Stöber/Otto, Handbuch zum Vereinsrecht, Rn. 198.
- 852 Vgl. BVerwG, NVwZ 1995, 587.
- 853 Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 3 S. 3.
- 854 Näheres hierzu unter Vierter Teil I. 4. b. ee.
- 855 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48 zu § 58 Nr. 2 AO.
- 856 Vgl. Dritter Teil II. 4. b.
- 857 BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.
- 858 Näher hierzu Erster Teil III. 1. a.
- 859 Vgl. Walz/von Hippel, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 110.
- 860 Vgl. etwa Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, § 27 Rn. 7 f. Weitere Nachweise u. Erster Teil III. 1. a.

- 861 Vgl. Jacobs, Internationale Besteuerung von mittelständischen Unternehmen, S. 32.
- 862 Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, Kap. N Rn. 303. Zu den maßgeblichen Einordnungskriterien s. Fischer/Kleineidam/Warneke, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 348.
- 863 Vgl. Walz/von Hippel, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 107 f. zur möglichen Steuerbegünstigung ausländischer Kapitalgesellschaften.
- 864 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.
- 865 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1 S. 6; BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.
- 866 S. o. Vierter Teil I. 3. b. zur erhöhten Nachweispflicht.
- 867 Vgl. Vierter Teil I. 4. b. cc.
- 868 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 2 S. 2.
- 869 Siehe hierzu o. Vierter Teil I. 2. a.
- 870 Vgl. Finanzausschuss, BT-Drucks. 16/11108, 26.
- 871 Vgl. EuGH, NJW 2006, 3765 (3767).
- 872 Vgl. von Hippel/Walz, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 143.
- 873 Richtlinie des Rates (77/799/EWG), ABl. L 336, 15.
- 874 Vgl. Frotscher, in: Frotscher/Maas, Praxis-Kommentar KStG, GewStG, UmwStG, § 5 KStG Rn. 145b; Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar EStG/KStG, § 10b EStG Rn. 55.
- 875 Vgl. Bundesregierung, BStBl. I 1993, 655 (663 f.).
- 876 Vgl. OFD Frankfurt, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 7.
- 877 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.
- 878 S. o. Vierter Teil I. 4. b. dd.
- 879 Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 222. Allgemeine Verwaltungstätigkeiten führen, konträr zu Buchna/Seeger/Brox, nicht zu einem schädlichen Personaleinsatz (so auch Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rn. 128).
- 880 S. o. Vierter Teil I. 4 b. ee.
- 881 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48 zu § 58 Nr. 2 AO.
- 882 S. o. Vierter Teil I. 2. b.
- 883 Richtlinie des Rates (77/799/EWG), ABl. L 336, 15.
- 884 Näheres hierzu Vierter Teil I. 4. b. dd.
- 885 FG Hessen, 4 K 2239/09.
- 886 Näheres hierzu Vierter Teil I. 4. b. ee.
- 887 S. o. ebd.
- 888 Vgl. Dritter Teil I. 4.
- 889 S. u. Vierter Teil I. 4. d. aa.
- 890 Siehe hierzu Dritter Teil I. 2. c. und 5. b.
- 891 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei

- BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.
- 892 Näheres hierzu Vierter Teil I. 4. b. dd.
- 893 Vgl. FG Hessen, 4 K 2239/09; siehe hierzu auch Vierter Teil I. 4. b. dd.
- 894 Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 2 S. 2.
- 895 Detailliert hierzu Vierter Teil I. 4. b. ee.
- 896 EuGH, FR 2009, 235.
- 897 Vgl. Heger, in: Gosch, Kommentar KStG, § 5 Rn. 360 m. w. N.
- 898 S. o. Vierter Teil I. 4. b. dd.
- 899 Hierzu auch Vierter Teil I. 4. b. ff.
- 900 Vgl. Vierter Teil I. 4. b. gg.
- 901 Siehe hierzu o. Vierter Teil I. 4. d. bb.
- 902 S. o. Vierter Teil I. 3. b.
- 903 Zur Interpretation des FG Niedersachsen s. Vierter Teil I. 4. b. bb.
- 904 S. o. Vierter Teil I. 3. b.
- 905 Siehe hierzu auch Zweiter Teil II. 2. und Dritter Teil III. 4. b.
- 906 S. o. Vierter Teil I. 4. c. cc.
- 907 Vgl. Dritter Teil III. 1. c. bb. und dd. Hierzu zählen wohl auch Contractual Joint Ventures, s. Dritter Teil IV. 1 a. bb.
- 908 Vgl. Kindler, in: Säcker/Rixecker, Münchener Kommentar zum BGB, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht Rn. 287; Spahlinger, in: Spahlinger/Wegen, Internationales Gesellschaftsrecht, Rn. 115 ff.; Göthel, Internationales Privatrecht des Joint Ventures, RIW 1999, 566; Junker, in: Herberger/Martinek/Rüßmann/Weth, JurisPK-BGB, Art. 37 EGBGB Rn. 23; Magnus (2002), in: Staudinger, Kommentar BGB, Art. 28 EGBGB Rn. 626; Großfeld (1998), in: Staudinger, Kommentar BGB, IntGesR Rn. 772.
- 909 Vgl. Kindler, in: Münchener Kommentar zum BGB, Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht Rn. 287; Spahlinger, in: Spahlinger/Wegen, Internationales Gesellschaftsrecht, Rn. 117.
- 910 Vgl. Thorn, in Palandt, Kommentar BGB, (IPR) Rom I 4 Rn. 33; Martiny, in: Münchener Kommentar zum BGB, Art. 4 Rom I-VO Rn. 307.
- 911 Vgl. Magnus (2002), in: Staudinger, Kommentar BGB, Art. 28 EGBGB Rn. 632; Großfeld (1998), in: Staudinger, Kommentar BGB, IntGesR Rn. 773.
- 912 Göthel, Internationales Privatrecht des Joint Ventures, RIW 1999, 566 (573).
- 913 Vgl. etwa Martiny, in: Münchener Kommentar zum BGB, Art. 4 Rom I-VO Rn. 308; Göthel, Internationales Privatrecht des Joint Ventures, RIW 1999, 566 (573), Magnus (2002), in: Staudinger, Kommentar BGB, Art. 28 EGBGB Rn. 632.
- 914 S. o. Dritter Teil III. 3. c. bb.
- 915 Näheres hierzu Dritter Teil III. 4. c.
- 916 Vgl. Spahlinger, in: Spahlinger/Wegen, Internationales Gesellschaftsrecht, Rn. 115.
- 917 Zum Verhältnis zwischen Weisungsabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit s. Dritter Teil III. 4. b.
- 918 S. o. zu Inlandssachverhalt Dritter Teil IV. 2.
- 919 Vgl. Kindler, in: Münchener Kommentar zum BGB, Internationales Handels- und

Gesellschaftsrecht Rn. 287; Spahlinger, in: Spahlinger/Wegen, Internationales Gesellschaftsrecht, Rn. 115 ff.; Göthel, Internationales Privatrecht des Joint Ventures, RIW 1999, 566; Junker, in: Herberger/Martinek/Rüßmann/Weth, JurisPK-BGB, Art. 37 EGBGB Rn. 23; Großfeld (1998), in: Staudinger, Kommentar BGB, IntGesR Rn. 777.

- 920 Vgl. Großfeld (1998), in: Staudinger, Kommentar BGB, IntGesR Rn. 26; Göthel, Internationales Privatrecht des Joint Ventures, RIW 1999, 566 (566 f.); Kiefer, Internationale Kooperation gemeinnütziger Stiftungen, NZG 2000, 352 (354).
- 921 Vgl. Martiny, in: Münchener Kommentar zum BGB, Art. 4 Rom I-VO Rn. 308; Spahlinger, in: Spahlinger/Wegen, Internationales Gesellschaftsrecht, Rn. 117; Großfeld (1998), in: Staudinger, Kommentar BGB, IntGesR Rn. 775; Magnus (2002), in: Staudinger, Kommentar BGB, Art. 28 EGBGB Rn. 634.
- 922 S. o. Dritter Teil IV. 2.
- 923 Vgl. Dritter Teil IV. 2. b.
- 924 S. o. Dritter Teil IV. 6. b.
- 925 Vgl. ebd.
- 926 S. o. Dritter Teil IV. 3. a. cc.
- 927 Hierzu oben Vierter Teil I. 4. c. aa.
- 928 Näheres hierzu Vierter Teil I. 4. b. dd.
- 929 S. o. Vierter Teil I. 1.
- 930 Siehe hierzu. Dritter Teil IV. 3. a. und 4.
- 931 Zu den Bedingungen im nationalen Kontext s. Dritter Teil IV. 3. a. bb. und 4.
- 932 S. o. Vierter Teil I. 4. e. aa. und f. aa.
- 933 Siehe Vierter Teil I. 4. f. aa.
- 934 Vgl. Otto, Handbuch der Stiftungspraxis, S. 272; Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 869.
- 935 Zur Abgrenzung zwischen Selbstverwirklichung durch die Körperschaft und Einschaltung einer Hilfsperson s. auch Zweiter Teil II. 1.
- 936 Vgl. BAG, DB 1992, 98 (98 f.).
- 937 S. o. Vierter Teil I. 4. f. cc.
- 938 Vgl. Vierter Teil I. 4. f. bb.
- 939 Hierzu auch u. Vierter Teil II. 1. d.
- 940 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 122 ff.
- 941 Näheres hierzu Dritter Teil I. 2. a.
- 942 Siehe hierzu u. Vierter Teil II. 1.c.
- 943 Nähere Erläuterungen zu den angeführten Beispielen sowie weitere Restriktionen sind den entsprechenden Ausführungen der Untersuchungsteile zu entnehmen.
- 944 FG Niedersachsen, 6 K 139/09.
- 945 BFH, BStBl. II 2010, 1006.
- 946 FG Hamburg, EFG 1998, 916.
- 947 Siehe oben Vierter Teil I. 2. a.
- 948 Für detaillierte Ausführungen zu den einzelnen Obstruktionen s. Vierter Teil I.
- 949 Die russische Regierung hat ein Gesetz verabschiedet (in Kraft getreten am 21.11.12), welches Nichtregierungsorganisationen (NGO), die Geld aus dem

- Ausland erhalten, gegenüber anderen Organisationen deutlich benachteiligt (Vgl. Maecenata Institut, Maecenata Notizen 2012, H. 3, S. 2, <http://www.institut.maecenata.eu/resources/Maecenata+Notizen+III+2012.pdf>).
- 950 Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1 u. OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.
- 951 Vgl. Hüttemann/Helios, Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland, IStR 2008, 39 (43).
- 952 Näheres zur Positionierung des Merkmals Zweiter Teil IV. 2. u. 4.
- 953 Siehe hierzu Dritter Teil I. 2. a.
- 954 Vgl. etwa Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 10 Rn. 80; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 163.
- 955 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 169.
- 956 Zur Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei marginalen Verstößen s. o. Vierter Teil II. 2. a.
- 957 Näheres hierzu Zweiter Teil IV. 3. b. und c.
- 958 Zum Sachverhalt Dritter Teil III. 2. b. bb.
- 959 Näheres zum abweichenden Unmittelbarkeitskriterium des § 66 AO Zweiter Teil 3. b.
- 960 Vgl. FG Münster, EFG 2012, 437 (440); hierzu auch Dritter Teil IV. 5. b. bb.
- 961 S. o. Vierter Teil II. 2. a.
- 962 Vgl. Fricke, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?, S. 56 ff.
- 963 S. o. Zweiter Teil I.
- 964 Vgl. Fricke, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?, etwa S. 64.
- 965 Näheres hierzu Zweiter Teil I. 1.
- 966 S. o. Zweiter Teil I. 2. a.
- 967 Fricke, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?, S. 64.
- 968 Vgl. Fischer (bis 2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 16. Zustimmend etwa Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 57 Rn. 1.
- 969 Vgl. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, § 27 Rn. 13.
- 970 Näher hierzu Hüttemann, in: Jachmann, Gemeinnützigkeit, DStJG 26 (2003), S. 50 ff.
- 971 Vgl. etwa Hufeld zur Selbstorganschaft im Verwaltungsorganisationrecht, Die Vertretung der Behörde, S. 212 u. 244 ff.
- 972 Vgl. von Hippel/Walz, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 143.
- 973 Europäische Kommission, Com (2012) 35 final.
- 974 Vgl. Weitemeyer, Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung, NZG 2012, 1001 (1008).
- 975 Siehe hierzu u. Vierter Teil II. 2. d.
- 976 Siehe hierzu Zweiter Teil IV. 2. b.
- 977 S. o. Vierter Teil II. 1. b. bb.

978 Zum Gesetzesvorschlag Vierter Teil II. 1. b. bb.